



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13851.000898/2004-89
Recurso nº. : 147.346
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1999 a 2001
Recorrente : VICENTE DELICATO
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO – SP II
Sessão de : 25 DE JANEIRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.243

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. Após o advento do Decreto - lei nº 1.968/82 (art. 7º), que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa e, considerando que a entrega da declaração de rendimentos, por si só não configura lançamento, ato administrativo obrigatório e vinculado que deve ser praticado pela autoridade administrativa, o lançamento do imposto de renda das pessoas físicas é por homologação. Não comprovada a prática das ações definidas nos artigos 70, 71 e 72 da Lei nº 5.502/64 e art. 1º da Lei nº 4.729/65, a regra de contagem do prazo para decadência é a definida no § 4º do art. 150 do CTN e a multa aplicável é de 75% do imposto devido.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VICENTE DELICATO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 1998, e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


SUELI EFÍGENIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

Recurso nº. : 147.346
Recorrente : VICENTE DELICATO

RELATÓRIO

Nos termos do Auto de Infração de fl. 286 a 292, exige-se do contribuinte, anteriormente identificado, imposto sobre a renda no valor de R\$ 16.966,00, acrescido de multa no valor de 23.283,14 e juros de mora no valor de R\$ 12.422,52.

As infrações que resultaram na lavratura do auto de infração foram:

1. dedução indevida da base de cálculo com despesas da Previdência Oficial no valor de R\$ 1.105,20, ano-calendário 1997;

2. dedução indevida com despesas médicas nos valores de R\$ 8.431,04 no ano-calendário 1997, R\$ R\$ 25.475,15 no ano-calendário 1998 e R\$ 22.733,12, ano-calendário 1999;

3. dedução indevida com despesas de instrução nos valores de R\$ 4.414,00, ano-calendário 1997, R\$ 1.800,00, ano-calendário 1998, e 3.400,00, ano-calendário 1999.

Cientificado do lançamento (fl. 304) o contribuinte, por procurador (fl. 314), protocolou a impugnação de fls. 305 a 313, instruída com os documentos de fls. 315.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, manteve a exigência em decisão de fls. 318 a 334, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Preliminar que se afasta tendo em vista que, tratando-se de lançamento ex officio, a regra aplicável na contagem do prazo decadencial é a estatuída pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. GLOSA PARCIAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

Mantida a glosa parcial de despesas médicas, visto que o direito à sua dedução condiciona-se à comprovação da efetividade dos serviços prestados, bem como dos correspondentes pagamentos.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO E DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não contestada expressamente na impugnação é considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente, definitivamente consolidado na esfera administrativa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplicável a multa de ofício qualificada de 150% em relação à glosa de despesas médicas, uma vez caracterizado o intuito doloso do contribuinte de obter benefícios fiscais por meio da inserção de elementos inexatos em declaração de rendimentos.

Dessa decisão o contribuinte tomou ciência em 18/5/2005 (fl. 340) e, na guarda do prazo legal, apresentou o recurso voluntário de fl. 342 a 350, alegando, em síntese:

- os julgadores de primeira instância afastaram a decadência do crédito tributário relativo ao ano de 1998, sob dois argumentos. Primeiro, que o contribuinte teria agido com fraude e, nessas condições, incidiria a parte final da regra do art. § 4º do artigo 150, do CTN, o que desloca o "dies a quo" da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; segundo, que se trata de lançamento "ex officio", cujo prazo decadencial é regulado pelo art. 173, I, do CTN;

- com relação ao primeiro argumento, vale observar que, no curso do processo, não ficou evidenciado que o recorrente teria agido com fraude;

- não consta dos autos que ele tenha deixado de declarar que possuía plano de saúde. Em suas declarações, indicou pagamentos à Unibanco Saúde, e se o fisco considerou frágeis as alegações do recorrente de que teria perdido uma mala com diversos documentos (inclusive os recibos de despesas médicas), evidentemente, que deveria aprofundar as investigações e não presumir que o contribuinte agiu de maneira fraudulenta;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

- ou seja, as acusações teriam que ser devidamente comprovadas e, nunca, comodamente presumidas, após singelo exame dos documentos e esclarecimentos que foram apresentados à fiscalização;

- não existe prova de que o recorrente teria agido com o propósito deliberado de causar prejuízos à fazenda nacional ou ter utilizado subterfúgios para ocultar o fato gerador da obrigação tributária;

- despropositado o argumento de que, nos casos de lançamento "ex officio", qualquer que seja o tributo, aplicam-se as disposições do artigo 173, I, do CTN. Tal entendimento está em conflito com a melhor doutrina e com a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara de Recursos Fiscais;

- há muito o Conselho de Contribuintes adotou o entendimento de que o imposto de renda de pessoa física passou a ser arrecadado pelo chamado lançamento por homologação, cujo prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

- portanto, com referência ao ano-calendário de 1998, a exigência deve ser cancelada, pois, ao tempo da lavratura do auto de infração estava definitivamente extinto o respectivo crédito tributário;

- conforme foi longamente exposto na impugnação, um dos filhos do recorrente, infelizmente, nasceu com variados problemas de saúde e, ainda hoje, padece de retardo mental e deficiência física aguda. Assim, necessita de constantes exames médicos complexos e caros, a maior parte deles não coberta por seu plano de saúde;

- diante disso, o recorrente sempre teve elevadas despesas médicas discrepam da média da população, e aparentemente são excessivas para seus rendimentos;

- nos anos em apreço, efetuou inúmeros gastos não cobertos pelo plano de saúde e, de evidência, que havendo efetivamente realizado tais despesas, indicou os valores correspondentes na dedução base de cálculos na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

dedução da base de cálculos do imposto de renda, e ao assim proceder não teve intenção de causar dano ao erário, mas, simplesmente, estava exercendo um direito que é oferecido a todos os contribuintes;

- as deduções que constam de suas declarações referem-se a gastos efetivamente suportados pelo recorrente e que não foram objeto de reembolso pelo plano de saúde. A verdadeira realidade é que, tendo o recorrente realizado aquelas despesas que foram objeto de glosa, ficou privado de grande parte de seus rendimentos tributáveis, que ficaram muito além da vultuosa quantia exigida no auto de infração. Em face disso o tributo está sendo cobrado sem que tenha ocorrido o fato gerador. O que demonstra sua improcedência;

- a jurisprudência desse Colegiado é firme no sentido de que a fraude não pode ser presumida, mas tem que estar fundamentada em provas sólidas e concretas. É evidente que o simples extravio de documentos não constitui fraude alguma que possa ensejar a aplicação de multa exorbitante e provocar a elaboração de representação fiscal para fins penais, por crime contra a ordem tributária;

- portanto, se a fiscalização não carrear aos autos provas irrefutáveis de que o recorrente teria agido com deliberado intuito de fraude, é absolutamente incabível e arbitrária a aplicação da multa agravada.

Finaliza requerendo o provimento do recurso.

Constam as fls. 351 a 360, o arrolamento de bens exigido pelo art.32, § 2º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e Instrução Normativa SRF nº 264/2002.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

VOTO

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

A matéria a ser examinada se resume na existência ou não de fraude na elaboração da Declaração de Ajuste Anual, pertinente aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, uma vez que o recorrente não apresentou até o momento os comprovantes das despesas glosadas pela autoridade fiscal.

Argumenta o recorrente que os recibos foram extraviados. A lei exige que toda e qualquer dedução da base de cálculo do imposto seja devidamente comprovada (Decreto -lei nº 5.844 de 1943, art. 11, § 4º), portanto, a falta de comprovantes das despesas médicas autoriza a glosa dos valores indevidamente pleiteados.

Quanto à aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, assim preceitua:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os mencionados artigos da Lei nº 4.502/1964, determinam: Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

obrigação tributária 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A Lei nº 4.729/1965, assim definiu sonegação fiscal.

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública,

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

O alegado extravio dos documentos pertinentes há três anos-calendário e só de parte das despesas médicas, porque parte ele apresentou e foi aceita pelo auditor-fiscal, é apenas um indício de que ele não os possuía.

Para a aplicação da multa qualificada (150%), um indício é insuficiente, pois deve ficar provado nos autos que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito este indispensável para seu enquadramento nos tipos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

O conceito de dolo esta no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Ao conceituar dessa forma, a lei penal adotou a teoria da vontade. Os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar.

O fato que justificou a qualificação da multa, segundo o auditor (fl.298) foi, a mesma infração tributária (deduções de despesas ressarcidas por plano de saúde) ter se prolongado pelo período de cinco anos.

A prática reiterada não comprova a fraude, especialmente no caso em pauta, em que não se discute a veracidade dos documentos apresentados. A justificativa para a glosa das deduções pleiteadas está na falta de comprovação dos pagamentos, o que levou o auditor-fiscal a presumir que o recorrente declarou despesas reembolsadas pelo plano de saúde.

Não restando comprovado o evidente intuito de fraude, em obediência ao art. 112, inciso IV do CTN, a multa de ofício deve ser reduzida de 150% para 75%.

Por fim, resta o exame da decadência do direito de lançar o imposto. Este tema, apesar de ser antigo e muito discutido continua sem solução definitiva, como revelam as diversas decisões administrativas e judiciárias.

Os diversos posicionamentos, estão calcados em um outro conflito que até hoje não foi resolvido, qual seja: a que categoria pertence o lançamento do imposto de renda pessoa física.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, assim conceitua o lançamento e suas espécies:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

(...)

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.

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

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (original não contém destaques)

Em síntese temos:

- a) lançamento por declaração, o contribuinte informa e, utilizando-se dos dados declarados, à autoridade lançadora expede a notificação;
- b) lançamento de ofício, por iniciativa única e exclusiva da autoridade lançadora, com ou sem a colaboração do sujeito passivo;
- c) lançamento por homologação, a confirmação de uma atividade exercida pelo contribuinte.

O lançamento de IRPF era, com certeza, da espécie por declaração até a edição do Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, que no seu artigo. 7º fixou: **A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora. Reduzida a 10% se o contribuinte pagasse dentro do exercício em que fosse devido.**

83



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13851.000898/2004-89
Acórdão nº : 106-15.243

Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do CTN) o contribuinte passa a ser considerado devedor do imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

Dessa forma, considerando a classificação do CTN, o lançamento do IRPF passou a ter natureza de "lançamento por homologação". Por isso, a autoridade lançadora tem cinco anos, contados do fato gerador, para homologar o lançamento do imposto (art. 150, § 4º, CTN), exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nessa última hipótese, o termo de início do prazo é aquele disciplinado no art. 173, I do CTN, ou seja, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando, que não restou comprovada a fraude, o termo de início para a contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, ou seja, o encerramento ao ano-calendário. Assim o Fisco tinha o direito de lançar o imposto até 31 de dezembro dos anos de 2003, 2004, 2005, como o recorrente tomou ciência do auto de infração em 20/9/2004, o crédito tributário ao primeiro ano mencionado está extinto (CTN, art.156, V).

Explicado isso, voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 75%, para os anos-calendário de 1999 e 2000 e reconhecer a extinção do crédito tributário por decadência para o ano-calendário de 1998.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2006


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

