



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 14120.000440/2005-28
Recurso nº. : 149.955
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999 a 2002
Recorrentes : JAIR BATISTA PARREIRA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 21 DE SETEMBRO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.838

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - ART. 150, § 4º DO CTN - EXISTÊNCIA DE PROVA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue, pela decadência, a partir do quinto ano seguinte ao da ocorrência do respectivo fato gerador, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o quinquênio legal se contará a partir do primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do art. 173, I do CTN.

DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. O fato gerador do IRPF se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - Se afirmado pelas entidades listadas como prestadoras dos serviços de saúde, em resposta firmada à autoridade fiscal, que não prestaram quaisquer serviços ao contribuinte e seus dependentes, não resta dúvida quanto à inidoneidade documental, cabível a glosa da despesa alegada.

DEDUÇÕES PLEITEADAS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Na ausência de documentos comprobatórios cabe a manutenção das glosas das deduções pleiteadas indevidamente pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. A multa de ofício é prevista em disposição legal específica e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada, prevista na legislação de regência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Recurso parcialmente provido.

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JAIR BATISTA PARREIRA.

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 direito de lançar, exceto quanto à glosa de despesa médica lançada com multa de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, GONÇALO BONET ALLAGE, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERRERA PAGETTI e ANTÔNIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO (suplente convocado). Ausente a Conselheira ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Recurso nº. : 149.955
Recorrente : JAIR BATISTA PARREIRA

RELATÓRIO

Jair Batista Parreira, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 108-122, prolatada pelos Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS, mediante Acórdão DRJ/CGE nº 7.286, de 21 de outubro de 2005, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 133-148.

1. Dos Procedimentos Fiscais

Em face do contribuinte acima mencionado, foi lavrado em 30/05/2005, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física e anexos de fls. 48-59, com ciência, via postal, em 07/06/2005 – “AR” – fl. 62, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 49.606,05, sendo: R\$ 16.824,33 de imposto; R\$ 11.283,22 de juros de mora (calculados até 29/04/2005) e, R\$ 21.498,50 da multa de ofício de 75% e 150%, referente aos anos-calendário de 1999 a 200.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes infrações, tendo o Auditor Fiscal autuante descrito as seguintes considerações das glosas efetuadas:

1) GLOSA DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – PREVIDÊNCIA OFICIAL, no valor de R\$ 2.971,43, pleiteada indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 1999, uma vez que o contribuinte não apresentou nenhum documento comprobatório da despesa correspondente. Multa de Ofício 75%;

2) GLOSA DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DEPENDENTE, Mariana Parreira Dias e Felipe Parreira Santiago da Costa, pleiteada indevidamente na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2001 no valor de R\$ 2.160,00, tendo em vista que o contribuinte, intimado, apresentou como documento comprobatório apenas as Certidões de Nascimento onde mostra que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

eles são seus sobrinhos, porém, não comprovou que os cria, educa e detém a guarda judicial dos mesmos, comprovando assim, a dependência legal. Multa de Ofício de 75%

3) GLOSA DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DESPESAS MÉDICAS - nos valores de R\$ 11.303,00 para o ano-calendário de 1999; R\$ 711,20 para o ano-calendário de 2000 (com aplicação da multa de ofício de 75%); R\$ 24.925,00 para o ano-calendário de 2000 (multa de ofício de 150%), totalizando o valor de R\$ 25.636,20 e R\$ 14.886,43 para o ano-calendário de 2001 (multa de ofício 150%), em razão de deduções realizadas com despesas médicas não consideradas pela fiscalização, cujo enquadramento legal está descrito à fl. 52.

A respeito deste tópico, o autuante descreveu que:

- intimado o contribuinte para juntar os documentos comprobatórios realizados com despesas médicas, apenas apresentou os Comprovantes de Rendimentos – valores pagos para SERVIMED FUNSERV de R\$ 2.292,82 no ano-calendário de 2000 e R\$ 2.976,44 em 2001, o que resultou na glosa da diferença não comprovada;

- em relação às despesas pleiteadas como sendo pagas para a SOCIEDADE BENEFICIENTE DE CAMPO GRANDE, CNPJ nº 03.276.524/0001-06, nenhum documento comprobatório das despesas foi apresentado pelo contribuinte;

- intimada a referida beneficiária do pagamento, essa declarou não ter recebido qualquer pagamento do fiscalizado, nem ter prestado serviços a ele ou às pessoas relacionadas com seus dependentes no período de 01/01/1999 a 31/12/2002;

- da mesma forma, foi encaminhada às demais clínicas e hospitais, num total de 04 empresas, com os quais o contribuinte declarou pagamentos a título de despesas médicas, odontológicas ou hospitalares;

- recebeu de todas as empresas intimadas a resposta que não foi prestado serviços ao contribuinte e seus dependentes;

- desta forma, manifesta foi a intenção do contribuinte em utilizar-se, reiteradamente, de meios inidôneos para reduzir o valor do imposto a pagar e/ou aumentar o valor a restituir;

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

- assim, em face da caracterização do uso de despesas comprovadamente inexistentes, os valores declarados a título de despesas médicas, efetuadas com a Sociedade Beneficente de Campo Grande-MS; Marcaforte Plano de Saúde Odontológica; Clínica Dermatológica Dom Aquino; Pró-Trauma e Hospital do Pênfigo e despesas não comprovadas pagas a Assist. Méd. Odont. Funserv, foram glosados os valores de: R\$ 11.303,00; R\$ 25.636,20 e R\$ 14.886,43, nos anos-calendário de 1999 a 2001, respectivamente, com aplicação da multa qualificada de 150%;

4) GLOSA DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DESPESA COM INSTRUÇÃO, nos valores de R\$ 2.350,00, R\$ 1.700,00 e R\$ 7.718,80, para os anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, respectivamente,

O auditor autuante descreveu que o contribuinte pleiteou como dedução a título de despesas com instrução os seguintes valores: R\$ 2.350,00 no ano-calendário de 1999; R\$ 3.400,00 em 2000 e R\$ 8.050,00 e 2001. Entretanto, intimado, apenas comprovou as despesas pagas à Missão Salesiana de Mato Grosso – UCDB, no valor de R\$ 4.307,81 com o dependente Leandro Raphael Q. Parreira, ficando limitado a R\$ 1.700,00, limite legal. E, no ano-calendário de 2001, apenas o valor de R\$ 331,20, com a dependente Jadiane Janaina Q. Parreira. Multa de Ofício 75%.

5) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE – DEDUÇÃO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI, no valor de R\$ 512,13, referente ao ano-calendário de 1999, uma vez que o contribuinte não logrou comprovar as referidas despesas. Multa de ofício de 75%.

Foi juntado por anexação o Processo nº 14120.000441/2005-72, correspondente a Representação Fiscal para Fins Penais.

2. Da Impugnação e do Julgamento de Primeira Instância

O autuado, irresignado com o lançamento, apresentou tempestivamente, por intermédio de seu representante legal (Mandato – fl. 86) a impugnação de fls. 73-85, acompanhada de cópias dos documentos juntados às fls. 87-106, onde se indispôs contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

auto de infração, com base nos argumentos que foram devidamente relatados pelas autoridades julgadoras de Primeira Instância, às fls. 110-112.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentada pelo impugnante, os Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS, acordaram, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência, de inconstitucionalidade e de ilegalidade e, no mérito, julgaram procedente em parte o lançamento para:

- restabelecer parcialmente a dedução a título de Previdência Oficial no valor de R\$ 2.737,96, permanecendo a glosa de apenas R\$ 233,47, dada a não integral comprovação;

- restabelecer parte da dedução com Previdência Privada no valor de R\$ 233,47, mantida a glosa de R\$ 278,66, uma vez que o valor declarado foi de R\$ 512,13;

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência do tributo lançado de ofício é de cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO. Cabível as deduções de despesas médicas, se comprovado através de recibos dos profissionais correspondentes que realmente houve a prestação dos serviços.

DEDUÇÕES DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO. As despesas com instrução são dedutíveis no montante estabelecido pela legislação tributária vigente se devidamente comprovadas.

DEDUÇÃO- CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OFICIAL Na determinação da base de cálculo admite-se como dedução as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que devidamente comprovadas.

DEPENDENTES

Para provar a condição de dependente para fins de dedução do IRPF necessário se faz apresentar documentos que comprovem inequivocadamente esta condição.

MULTA QUALIFICADA.

9 6



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

A multa de ofício de 150% somente é aplicável se presentes os elementos que caracterizam, em tese, o evidente intuito de fraude.

Lançamento Procedente em Parte

3. Do Recurso Voluntário

O impugnante foi cientificado dessa decisão de Primeira Instância em 25/11/2005, ("AR" - fl. 129) e, com ela não se conformando, interpôs dentro do tempo hábil (21/12/2005), por intermédio de procurador, o Recurso Voluntário de fls. 136-148, baseado nos mesmos argumentos já apresentados na fase impugnatória, os quais foram devidamente relatados pelo Relator do voto condutor, que peço vênha para transcrevê-los, *in verbis*:

(...)

2.1 os fatos ocorridos durante o ano-calendário de 1999 não poderiam ter sido objeto do lançamento de ofício ora impugnado, eis que alcançado pelo instituto da decadência;

2.2 termo inicial, no caso de lançamento por homologação, para a contagem do prazo decadencial é o momento da materialização do fato gerador da obrigação tributária. Não se manifestando o fisco dentro desse prazo, ocorrerá a preclusão ativa, cujo silêncio acarretará a denominada homologação tácita, vulnerando a pretensão do fisco sobre constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício;

2.3 dúvida não há que na hipótese de tributo apurado pelo contribuinte, o IRPF, sujeita-se o lançamento de ofício à observância do prazo decadencial a contar da data da ocorrência do fato gerador;

2.4 o lançamento, no que tange à arguição da decadência, refere-se ao ano-calendário de 1999, cujo fato gerador, observada a periodicidade adotada no auto de infração, ocorreu em 31.12;

2.5 o auto infracional foi lavrado em 30/05/2005, cuja ciência deu-se em 07/06/2005, portanto, quando já decorrido prazo bem superior a cinco anos;

2.6 a qualificação da multa de lançamento de ofício foi aplicada sem qualquer motivação válida. Para que tal hipótese se configure, mister faz-se a prova da materialidade do fato tipo (fraude), que sequer se evidenciou, não passando de mera ilação, como será demonstrado em tópico adiante;

2.7 com relação à Contribuição à Previdência Oficial – ano-calendário de 1999 – deve ser considerada a importância de R\$ 2.737,96, ao invés de R\$ 2.971,43, declarado por equívoco, conforme consta do COMPROVANTE DE RENDIMENTOS PAGOS E DE RETENÇÃO DE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE ANO CALENDÁRIO DE 1999, ora trazido à colação para fazer prova do direito à dedução;

2.8 os valores glosados a título de dependente correspondem a gastos efetivos com a manutenção do mínimo necessário à sobrevivência de dois menores pobres, sobrinhos do impugnante, os quais, malgrado o fato de não possuir a guarda, formalidade que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes já afastou (Ac. CSRF/01-01.030/90), vivem sob a sua total dependência, o que pressupõe a custódia para criação e educação;

2.9 no caso das despesas médicas, improcede a afirmação sobre ter o impugnante se utilizado de meios inidôneos para redução do imposto ou aumento de restituição, apenas por não ter apresentado os comprovantes solicitados, posto não haver prova segura e efetiva do cometimento de qualquer irregularidade que não seja a falta de comprovação documental (como nos demais casos), portanto, mero descumprimento de obrigação acessória;

2.10 improcede a adoção de dois pesos e duas medidas na aplicação da multa de lançamento de ofício: nas demais hipóteses de glosa de deduções, a multa foi de 75%, enquanto que, relativamente à glosa de despesas médicas, de 150%, além da indicação do cometimento de crime contra a ordem;

2.11 quanto às despesas com a FUNSERV, do ano-calendário de 2000, o impugnante traz à colação a documentação comprobatória, emitida pela fonte pagadora dos rendimentos declarados, para que seja o procedimento fiscal retificado;

2.12 quanto à não comprovação das despesas com instrução, está providenciando os respectivos documentos, que, malgrado as incessantes buscas, até o momento não logrou êxito em sua localização. Impende observar a dispensa de apresentação de documentos argüida em item anterior, quanto ao ano-calendário de 1999, além da decadência do lançamento de ofício;

2.13 no que tange ao limite de dedução, discorda por entender que referidos gastos devem ser deduzidos integralmente na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física. A limitação à dedução do valor total fere, dentre outros, o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, principalmente porque pessoas jurídicas podem abater a totalidade dos referidos gastos na apuração do imposto devido, como despesas operacionais. A legislação do imposto de renda trata de forma diversa a pessoa física e a pessoa jurídica, o que é vedado no sistema constitucional pátrio, porque afronta o princípio da isonomia;

2.14 quanto à Previdência Privada – FAPI – ano-calendário de 1999, traz à colação documento emitido pela fonte pagadora, cujo valor pede seja considerado na apuração da matéria tributável;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

2.15 o enquadramento legal citado sugere que a qualificação da multa decorre da verificação de suposta fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, segundo consta da peça acusatória, não obstante a sua definição esteja contemplada apenas pelo artigo 72, eis que nos demais estão definidos a sonegação e o conluio. Contudo, interessa à questão apenas o que diz respeito à fraude;

2.16 o fundamento legal da infração não pode ser unicamente o preceito da Lei 9.430/96, sendo, pois, indispensável e necessária a produção de provas inequívocas (inadmissíveis o indício ou a presunção) de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos art. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64. A indicação, pura e simples, do preceito normativo citado (como no caso concreto), sem a sua qualificação e individualização da efetiva conduta que supostamente teria sido praticada pelo impugnante revela falta de justa causa e implica cerceamento do direito de defesa, tornando-se ilegítima a aplicação da multa de 150%;

2.17 a indicação do provável ilícito penal feita pela autuante não aponta com precisão em qual inciso dos artigos citados a suposta e indefinida ação-meio se subsume (descrição abstrata dos artigos da Lei 8.137/90), de modo a individualizar o procedimento que na sua ótica considera crime. As ações de suprimir e reduzir tributos somente serão relevantes na integração do tipo penal se praticadas mediante uma das condutas indicadas nos incisos dos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, portanto devendo tal conduta ser individualizada; como também nada a autuante diz sobre o porquê da alegada inidoneidade. E nestas circunstâncias resta mais que evidente séria ofensa ao princípio da legalidade. Mais: para que seja o contribuinte acusado da prática de crime contra a ordem tributária é necessária a prova iniludível e segura da existência do delito (CPP, art. 43, I), sob pena de não haver justa causa, que na espécie não logrou verificar-se;

2.18 no procedimento administrativo fiscal, em razão da natureza da infração, sendo esta de natureza subjetiva, como no caso destes autos, a carga probatória recai inteiramente e sem limites sobre a fiscalização autuante. Por isso que a apuração dos fatos relevantes para o interesse público sequer se sujeita à regra da divisão das provas entre as partes da relação jurídica. O fisco só pode aplicar a lei a caso concreto se demonstrar cabalmente que o fato se subsume integralmente ao tipo normativo, à hipótese legal, mediante a produção das necessárias provas. No caso dos autos, inexistem provas sobre o "evidente intuito de fraude";

2.19 eventual redução do imposto devido não configura fraude, podendo tratar-se, quando muito, de mero descumprimento de obrigação acessória (que na espécie consistiu na falta de conservação e exibição dos documentos comprobatórios, em todas as glosas). Admitir que a falta de apresentação de documentos comprobatórios da realização de despesas constitui fraude implica em alterar as regras das penalidades tributárias,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

determinando-se a aplicação da multa de 150% de forma generalizada a toda e qualquer prática de redução de tributos, sem exceção;

2.20 portanto, se a fiscalização não reúne as provas seguras para positivar a acusação de fraude ou qualquer outra qualificadora, deve-se abster de sua prática, sob pena de cometer verdadeira injustiça, posto que sua atuação prende-se, obrigatoriamente, aos precisos termos postos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, sobre constituir atividade vinculada e obrigatória.

À fl. 152, consta o despacho administrativo com a informação de que o arrolamento de bens/direitos para seguimento do presente recurso ao Conselho de Contribuintes encontra-se formalizado pelo processo nº 19709.000003/2006-06.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235 de 1972, inclusive quanto à tempestividade e garantia de instância, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.

O presente recurso tem por objeto reformar o Acórdão prolatado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande – MS que, por unanimidade de votos, os Membros da 2ª Turma acordaram em julgar procedente, em parte o lançamento, para restabelecer parcialmente os valores das deduções a título de Previdência Oficial e Previdência Privada, nos valores de R\$ 2.737,96 e R\$ 233,47, respectivamente, no ano-calendário de 1999.

A seguir, passo analisar as questões de direito, sendo a primeira delas a decadência argüida pelo recorrente, relativo ao imposto sobre a renda dos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999.

O Recorrente apoiou-se na tese da decadência de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação.

Assim, no caso em concreto, o lançamento, ora combativo, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (07/06/2005), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Todo direito tem prazo definido para o seu exercício, o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142, do CTN, que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, depois de ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, competi observar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ele vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à aplicação da legislação adequada, à subsunção do fato à incidência tributária, da quantificação da base de cálculo, da alíquota a ser utilizada, o cálculo do tributo e o pagamento.

É pacífico neste Colegiado o entendimento da subsunção do imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF) à modalidade de lançamento por homologação, pois, a teor do que prevê o artigo 150, do CTN, é atribuído ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E, opera-se o lançamento pelo ato em que à referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Nos termos do § 4º do referido artigo 150 do CTN, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, para lançar expressamente o tributo. E, por se tratar de constituição de direito do fisco, o prazo do artigo 150, § 4º do CTN é de decadência. Portanto, não havendo lançamento exposto do IRPF no prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, terá ocorrido a decadência do direito de constituir a exação.

Em complemento, o artigo 156, V do mesmo CTN determina que o crédito tributário da Fazenda Nacional extingue-se com a decadência. Em assim sendo, uma vez operada a decadência, não pode o fisco discutir eventuais valores não recolhidos pelo contribuinte, haja vista que o seu direito já foi extinto, e não se revê o que não mais existe.

Destarte, fixada a data do fato gerador, no termos da lei, conta-se cinco anos para marcar a caducidade do direito à constituição do crédito fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Assim, necessário é que se determine a data da ocorrência do fato gerador do IRPF, que, segundo entende este Colegiado, perfaz-se em 31 de dezembro de cada ano, esse é o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência, a partir do qual se deve considerar o lapso temporal de cinco anos para que a Fazenda Pública exerça o direito de efetuar o lançamento.

No caso em concreto, após a análise dos autos, entendo que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, relativo ao ano-calendário de 1999, exceto a infração em que a multa de ofício aplicada foi de 150%, pois o prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário começou, então a fluir em 01/01/2000, exaurindo-se em 31/12/2004.

Entretanto, o contribuinte somente foi cientificado do presente lançamento em 07/06/2005 "AR" – fl. 62, ou seja, em data posterior ao termo final do prazo decadencial, portanto, nesta data já estava decaído o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999, **relativa às infrações descritas no Auto de Infração nos Itens 001(glosa da dedução de Previdência Oficial); 004 (glosa de dedução com dependentes), e 005 (glosa da dedução com Previdência Privada).**

Entretanto, na espécie, ainda há uma particular situação (infração do item 003 – glosa de dedução com despesas médicas) que deve ser averiguada no tocante à ocorrência ou não de fraude, dolo ou simulação, vez que tal fato seria suficiente para afastar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO
(Arts. 150, § 4º e 173 do CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.
3. *Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*
4. *Recurso especial improvido. (grifos da transcrição)*

No caso dos autos, o recorrente pretendeu, de forma dolosa, beneficiar-se de recibos de despesas com saúde que efetivamente não foram realizadas, pois que amparadas em documento inidôneo. Este fato, por si só, evidencia o intuito de fraude, razão pela qual deve permanecer a penalidade com a qualificação.

A multa de ofício aplicada ao lançamento teve como amparo o artigo 44, II da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que assim dispõe:

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

...

II – cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

A questão central para o deslinde da controvérsia ora sob análise cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, ao praticar a conduta descrita pela autoridade fiscal, teria incorrido em pelo menos uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Como se percebe, para a aplicação da multa de ofício de 150% é indispensável tratar-se de casos de evidente intuito de fraude como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, *in litteris*:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

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

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

É pacífico neste Colegiado que, somente é cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

Ora, como antes reportado, a ação fiscal, desta infração (glosa de dedução com despesas médicas), foi motivada por declarações prestadas pelas entidades de que não houvera recebimento por serviços médicos prestados ao recorrente ou a seus dependentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

O recorrente não apresentou provas capazes de contradizer o afirmado pelas entidades. Caberia a ele, que pleiteou as deduções a título de despesas médicas, provar que efetivamente houve o pagamento pelos supostos serviços prestados e/ou a efetividade da sua prestação, vez que teve oportunidades para fazê-lo.

A comprovação da efetividade das despesas não é simplesmente apresentar os documentos que lastreiam a dedução. É mais do que isso. Na comprovação da efetividade do gasto, devem ser apresentadas as provas da saída dos recursos e a destinação coincidente com o fim utilizado.

Por último, repito que a qualificação das multas de ofício (150%) relativas às infrações descritas no item 003 (DEDUÇÃO INDEVIDA – DESPESAS MÉDICAS), exceto a efetuada com Assist. Méd. Odont. Funserv, está perfeitamente comprovada nos autos, admitindo-se a majoração da penalidade (multa de 150%), visto que o contribuinte utilizou-se de recibos inidôneos para beneficiar-se com a redução do imposto.

É assente neste colegiado que o fato gerador do IRPF perfaz-se em 31 de dezembro do ano-calendário. Assim, no caso dos autos (infração descrita no item 003 do Auto de Infração – glosa de dedução pleiteada indevidamente com despesas de saúde), o lançamento referente ao ano-calendário 1999 poderia ter sido realizado a partir de 1º de janeiro de 2001.

Desta forma, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário referente àquele período é o dia 1º de janeiro de 2001, extinguindo o lapso temporal em 31 de dezembro de 2005.

Como a ciência do Auto de Infração foi efetuada em 07 de junho de 2005, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito tributário referente ao ano-calendário 1999, relativamente à glosa de despesas com saúde.

A seguir, analiso as questões de mérito propriamente dito.

O Auto de Infração, ora combatido, foi lavrado em decorrência de infrações relativas às deduções pleiteadas indevidamente nas Declarações de Ajustes

b



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Anuais, nos anos-calendário de 1999 a 2001, pertinentes com: previdência oficial, despesa com instrução, dependentes, previdência privada e despesas com saúde.

Por ser oportuno, cabe ressaltar que as autoridades julgadoras de Primeira Instância já restabeleceram, parcialmente, as deduções com Previdência Oficial no valor de R\$ 2.737,96 e de Previdência Privada no valor de R\$ 233,47, ambas pleiteadas no ano-calendário de 1999, tendo em vista a apresentação dos documentos comprobatórios de fls. 102 e 106, permanecendo as demais glosas efetuadas pela fiscalização.

Em grau recursal o Recorrente apresenta idênticos argumentos já esposados em sua peça impugnatória, sem apresentar quaisquer outros comprovantes das deduções pleiteadas.

A Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, dispõe sobre as deduções que poderão ser pleiteadas pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual. E, no art. 73 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, determina que todas as deduções pleiteadas estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Matriz Legal: Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Assim, antes de qualquer análise das razões do recorrente, cabe verificar se os elementos probatórios das deduções pleiteadas nas Declarações de Ajuste Anual são suficientes para tal.

PREVIDÊNCIA OFICIAL

Como já dito anteriormente, as autoridades julgadoras *a quo* já acataram parcialmente o pleito do contribuinte, ao restabelecerem o valor de R\$ 2.737,96, conforme Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte de fl. 102.

No recurso nada acrescentou a respeito da diferença mantida de R\$ 233,47.

D

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Entretanto, a referida exigência refere-se ao ano-calendário de 1999, com aplicação da multa de ofício de 75%, o qual foi declarado sua decadência. Portanto, é de se excluir a referida exigência de R\$ 233,47.

DEPENDENTES

O Recorrente declarou dois menores pobres, sobrinho, como dependentes, no ano-calendário de 2001.

Entretanto, intimado a comprovar as dependências dos menores, o contribuinte não logrou comprovar que possuía a guarda judicial dos sobrinhos, nos termos do art. 35 da lei nº9.250, de 1999.

Assim, é de se manter a glosa efetuada na dedução com dependentes por falta de comprovação.

PREVIDÊNCIA PRIVADA

Também as autoridades precedentes já acataram a comprovação no valor de R\$ 233,47, conseqüentemente, fora restabelecida a dedução desse valor, tendo em vista o documento apresentado pelo contribuinte à fl. 106.

No recurso apresentado pelo Recorrente, nada apresentou em relação à glosa mantida de R\$ 278,66.

Entretanto, é de se excluir essa exigência (R\$ 278,66), do ano-calendário de 1999, tendo em vista a decadência mencionada anteriormente.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Também o Recorrente não logrou comprovar as despesas pleiteadas com instrução, portanto, é de se manter as referidas exigências, exceto para o ano-calendário de 1999, o qual foi acatado a decadência.

Assim, é de se excluir o valor de R\$ 2.350,00 exigido a título de dedução pleiteada indevidamente.

[Assinatura]

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

DESPESAS MÉDICAS

A condição de dedutibilidade de despesas com a saúde, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda na Declaração de Ajuste Anual decorre da previsão da 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:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

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;

...

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

...

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; (destaque posto).

Nos termos da legislação transcrita são dedutíveis dos rendimentos tributáveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e terapeutas realizadas em atendimentos próprios ou dos dependentes.

A comprovação do pagamento deve ser feita por documento em que esteja especificada a prestação do serviço, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Não se pode perder de vista a competência legal do Auditor Fiscal, que nos termos do art. 142, da Lei Complementar nº 5.172, de 1966, tem o dever-poder de constituir o crédito tributário, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É de se lembrar que, em sede tributária, o contribuinte encontra-se obrigado a manter a disposição do Fisco, pelo prazo decadencial, todos os documentos que embasam sua declaração.

Repito, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999 dispõe:

Art. 73. *Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).*

§ 1º *Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).*

[...]

Art. 797. *É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, art. 4º).*

[...]

Art. 835. *As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).*

A regra legal é clara, exige-se que a despesa com saúde pleiteada pelo contribuinte esteja relacionada com seu próprio tratamento ou de seus dependentes, assim como que os pagamentos sejam efetivamente comprovados.

A mera informação da despesa sem a respectiva prova da sua ocorrência, nas condições estabelecidas pelo dispositivo acima transcrito, pode ensejar a glosa da dedução, conforme autoriza o artigo 73 do RIR/99.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte a prova de que faz jus à dedução pleiteada na declaração.

Em princípio, se admite como prova idônea de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado.

Entretanto, existindo dúvida quanto à idoneidade do documento por parte do Fisco, pode este solicitar provas não só da efetividade do pagamento, mediante cópia de cheques nominativos, mas também da efetividade dos serviços prestados pelos profissionais, o que não logrou provar o contribuinte.

E, no caso em concreto, como descrito no Auto de Infração (fl. 51), foram encaminhadas intimações às demais clínicas e hospitais com os quais o contribuinte declarou pagamentos a título de despesas com saúde, sendo elas:

- MARCAFORTE PLANO DE SAÚDE ODONTÓLICA – CNPJ nº 00.394.861/0001-00;
- CLÍNICA DE DERMATOLOGIA DOM AQUINO S/C LTDA – CNPJ nº 03.976.467/0001-60;
- PRÓ-TRAUMA LTDA – CNPJ nº 73.407.546/0001-35;
- HOSPITAL ADVENTISTA DO PÊNFIGO – CNPJ nº 76.726.884/0001-43.

Em resposta às intimações, todas as empresas declararam que não constam em seus registros atendimentos de saúde prestados ao contribuinte e seus dependentes, nos termos das correspondências juntadas aos autos às fls. 32, 37, 42 e 46.

Desta forma, não restou comprovada a efetiva prestação dos serviços de saúde, pelo contrário.

Assim, é de se manter as glosas efetuadas pela fiscalização em relação às deduções com despesas de saúde, inclusive para o ano-calendário de 1999, onde fora aplicada a multa de ofício qualificada de 150%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 14120.000440/2005-28
Acórdão nº : 106-15.838

Por último, destaco ser igualmente improfícua a jurisprudência administrativa e judicial acerca de diversos assuntos trazidos pelo recorrente, porque essas decisões, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Do exposto, voto em DAR provimento PARCIAL ao recurso, para acatar a decadência no ano-calendário de 1999, EXCETO em relação à infração descrita no item 003 do Auto de Infração (glosa de dedução com despesas médicas), onde houve a aplicação da multa de ofício qualificada.

Sala das Sessões - DF, em 21 de setembro de 2006.


LUIZ ANTONIO DE PAULA