



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

Processo nº 15956.000018/2007-74
Recurso nº 166.133 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.323 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF
Recorrente FRANCISCO CESAR DA SILVA
Recorrida 7ª Turma/DRJ-São Paulo/SPO II

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Ano Calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O imposto sobre a renda pessoa física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação e, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos cinco anos do encerramento do ano-calendário, salvo nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o que não ocorre no presente caso.

DESPESAS DEDUTÍVEIS - FALTA DE COMPROVAÇÃO - RECURSO IMPROVIDO. Em conformidade com o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora. Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir a comprovação ou justificação das despesas deduzidas. Nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento médico ou a título de instrução, mantém-se a exigência do crédito tributário.

DESPESAS DEDUTÍVEIS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS - LANÇAMENTO PROCEDENTE. Somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas cujo pagamento e os serviços sejam efetivamente comprovados, sendo que a falta de apresentação de recibos ou de quaisquer documentos hábeis e idôneos que comprovem os dispêndios ou a efetiva prestação dos serviços enseja a glosa das despesas para fins de dedução de Imposto de Renda Pessoa Física.

MULTA QUALIFICADA. Para a qualificação da multa de ofício deve restar comprovado nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme definido na lei.

MULTA CONFISCATÓRIA. A vedação ao confisco se aplica somente à exigência de tributos. Uma vez inserida a norma no sistema positivo, e estando vigente, é obrigação do administrador público aplicá-la, não sendo da competência da administração pública discutir a constitucionalidade de qualquer norma, competência esta reservada de forma exclusiva ao Poder Judiciário por expressa determinação constitucional.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%, vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que somente desqualificava a multa de ofício vinculada à infração de glosa de despesa com instrução e, por unanimidade, reconhecer que a decadência extinguiu o crédito tributário do ano-calendário 2001, nos termos do voto da Relatora.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente

VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Relatora

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rubens Maurício Carvalho e os (Conselheiros convocados) Julio Cezar da Fonseca Furtado e Marcelo Peixoto.

Relatório

O contribuinte foi autuado no valor total de R\$ 73.170,60, sendo R\$ 25.558,07 de imposto, R\$ 9.398,68 de juros de mora, R\$ 38.213,85 de multa proporcional.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 05/08, contra o contribuinte foram imputadas as seguinte infrações:

**001 – Dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente (ajuste anual).
Dedução indevida de despesas médicas.**

Processo nº 15956.000018/2007-74
Acórdão nº 2102-00.323

S2-CIT2

Fl. 3

J 30

Glosa das deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme apuração realizada no curso da ação fiscal junto à Sociedade Beneficente e Hospitalar Santa Casa de Misericórdia de Ribeirão Preto que declarou, em resposta a Termo de Intimação Fiscal encaminhado em 24 de novembro de 2006, que "Em resposta ao Termo de Intimação 08.1.09.00-2006-00855-8 Francisco César da Silva COF 049.568.598-48 referente ao período de 2001 a 2005, temos a informar que, não há nenhum registro em nossos arquivos que comprove algum recebimento, nem nos registros de atendimento ambulatorial e internações". Em decorrência da informação prestada pelo hospital, foram desconsideradas as despesas declaradas como pagas ao estabelecimento nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 nos valores de R\$ 5.890,00, R\$ 6.690,00, R\$ 9.550,00, R\$ 10.850,00 e R\$ 10.640,00, respectivamente.

Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme apuração realizada no curso da ação fiscal junto ao Instituto Santa Lydia que declarou, em resposta a Termo de Intimação Fiscal encaminhado em 24 de novembro de 2006, que "Em resposta ao termo de intimação fiscal datada de 24/11/2006 e recebida em 28/11/2006 temos a informar, não consta em nossos arquivos contábeis: atendimento, prestação de serviços, pessoas beneficiárias, valores recebidos pela contraprestação dos serviços ou negociação com a parte acima citada no ano calendário de 2001/2002/2003/2004/2005". Em decorrência da informação prestada pelo hospital, foram desconsideradas as despesas declaradas como pagas ao estabelecimento nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 nos valores de R\$ 4.250,00, R\$ 5.250,00, R\$ 9.880,00, R\$ 10.980,00 e R\$ 10.550,00, respectivamente.

002 – Dedução da base de cálculo indevida pleiteada indevidamente (ajuste anual). Dedução indevida de despesa com instrução.

Glosa de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, conforme apuração efetuada no curso da ação fiscal, haja vista o contribuinte não ter apresentado, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, qualquer comprovante de despesas comprobatórias dos gastos realizados junto às entidades abaixo:

A - Associação Jaboticabalense de E. Cultura – anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004 nos valores de R\$ 2.620,00, R\$ 3.480,00, R\$ 4.020,00 e R\$ 4.780,00, respectivamente;

B - SENAC – anos-calendário 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 nos valores de R\$ 1.680,00, R\$ 1.940,00, R\$ 4.310,00, R\$ 5.300,00 e R\$ 4.980,00, respectivamente;

C - Ateneu Barão de Mauá – anos-calendário 2002 e 2005 nos valores de R\$ 1.930,00 e R\$ 7.240,00, respectivamente;

D - Escola de Educação Infantil Primeiros Passos – anos-calendário 2001 e 2002 nos valores de R\$ 238,00 e R\$ 631,50.

A autoridade fiscal lavrou Termo de Conclusão Fiscal (fls. 15/18) apontando os fatos que levaram ao lançamento de ofício, bem como, conforme se constata às fls. 17, que foram glosados os valores declarados como despesa com instrução e a multa aplicada ao crédito tributário apurado, decorrente das infrações específicas com despesas com instrução não comprovadas, será qualificada de acordo com o artigo 957, inciso II do Regulamento do

3

133
8

Imposto de Renda, em função da Comprovação do evidente intuito de fraude contra a Fazenda Nacional.

Ademais, que foram glosados os valores de despesas médicas nos anos-calendário de 2001 a 2005 e a multa foi qualificada de acordo com o disposto no artigo 957, inciso II do RIR/99 em função da comprovação do evidente intuito de fraude contra a Fazenda Nacional, conforme apurações procedidas junto à Sociedade Beneficente e Hospitalar Santa Casa de Misericórdia de Ribeirão Preto e Instituto Santa Lydia.

Sendo assim, as multas aplicadas ao contribuinte, tanto em relação às glosas de despesas médicas, quanto às glosas de despesas com instrução, foram qualificadas no percentual de 150%.

Cientificado do lançamento em debate o recorrente, inconformado com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 75/85, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 97/111), que considerou o lançamento procedente em parte pelos motivos sucintamente expostos a seguir:

- **Preliminarmente. Decadência:** O contribuinte alga a ocorrência da decadência relativamente ao ano-calendário de 2001 com base tanto no disposto no artigo 150, § 4º, quanto no artigo 173, inciso I, ambos do CTN. Sustenta que o prazo expirou em 31/12/2006 para que o Fisco efetuasse o lançamento. Porém, registra-se que o lançamento decorreu da glosa de deduções pleiteadas indevidamente e que, com base nos fatos descritos no Termo de Conclusão Fiscal, foi aplicada a multa qualificada de 150% em face do evidente intuito de fraude. Assim aplica-se a regra geral contida no artigo 173, I, do CTN. Nesse sentido a contagem do prazo decadencial para fatos ocorridos no ano-calendário de 2001 tem início em 01/01/2003. Isto porque, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, quanto aos fatos ocorridos no ano-calendário de 2001 é 01/01/2002, expirando-se, portanto, em 31/12/2007 o prazo de cinco anos para o lançamento. Contudo, o contribuinte foi notificado do lançamento em 03/02/2007, portanto, quando ainda era possível ao Fisco efetuá-lo.
- **Mérito:** O contribuinte, quando solicitado, deve apresentar à fiscalização documentação hábil e idônea a comprovar a realização de despesas médicas ou de instrução que deram ensejo à dedução na base de cálculo do imposto de renda. Assim, no caso, ressalta ainda que não cabe à fiscalização a realização de diligências para apurar fatos que o contribuinte pode e deve fazê-lo, visto que o ônus da prova neste caso é do contribuinte em demonstrar que efetivamente ocorreram as prestações de serviços médicos e de ensino que ensejaram as deduções no imposto de renda.
- Esclarece a decisão recorrida o seguinte em relação aos respectivos anos-calendários:

Processo nº 15956.000018/2007-74
Acórdão nº 2102-00.323

S2-CIT2

PT.5

134

"Ressalte-se que, nas diligências efetuadas no curso da ação fiscal, foram intimadas a Santa Casa de Misericórdia de Ribeirão Preto e o Instituto Santa Lydia, sendo que ambos negaram, taxativamente, qualquer recebimento ou prestação de serviços ao contribuinte.

Disse a primeira instituição que "em resposta ao Termo de Intimação 08.1.09.00-2006-00855-8 Francisco César da Silva CPF 049.568.598-48 referente ao período de 2001 a 2005, temos a informar que, não há nenhum registro em nossos arquivos que comprove algum recebimento, nem nos registros de atendimento ambulatorial e internações".

O Instituto Santa Lydia, declarou que "em resposta ao termo de intimação fiscal datada de 24/11/2006 e recebida em 28/11/2006 temos a informar, não consta em nossos arquivos contábeis: atendimento, prestação de serviços, pessoas beneficiárias, valores recebidos pela contraprestação dos serviços ou negociação com a parte acima citada no ano calendário de 2001/2002/2003/2004/2005".

Acompanhando sua impugnação o contribuinte anexou apenas os documentos de fls. 87/94, emitidos pelo Centro Universitário Barão de Mauá, CNPJ 56.001.480/0001-60 (despesas próprias incorridas no período de 28/07/2004 a 22/02/2006), e pelo Ateneu Barão de Mauá, CNPJ 55.976.138/0001-12 (despesas incorridas com a instrução de sua filha Vitória Maria da Silva no período de 09/12/2002 a 06/12/2006).

Cabe verificar, portanto, sua repercussão em cada ano-calendário examinado.

Quanto ao ano-calendário 2002, embora no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de fl. 54 tenha constado a apresentação de recibos referentes a despesas incorridas junto à Escola de Educação Infantil Primeiros Passos na quantia de R\$ 1.488,50 e de despesas junto ao Ateneu Barão de Mauá na quantia de R\$ 250,00, apenas o valor de R\$ 1.488,50 foi considerado como comprovado, conforme fl. 17 do Termo de Conclusão Fiscal. Assim, tendo em vista a documentação comprobatória de fl. 91, é de se restabelecer a dedução de despesas com instrução na quantia de R\$ 250,00.

Registre-se que o contribuinte pleiteou despesas com instrução no montante de R\$ 7.992,00 (limite máximo para quatro beneficiários) e só apresentou documentação referente a um beneficiário, e ainda parcial.

Quanto ao ano-calendário de 2003, o contribuinte pleiteou despesas com a instrução de quatro beneficiários, tendo comprovado parcialmente despesas com dois beneficiários. Como não foi apresentada documentação comprobatória de despesas com a instrução de Dilamar Ferreira Costa da Silva e de Sidônia Aparecida Ferreira efetuadas junto ao SENAC mantém-se a glosa do valor de R\$ 3.996,00. Os documentos juntados na impugnação referentes a despesas incorridas com a instrução de sua filha Vitória Maria da Silva em nada alteram o lançamento, eis que já considerados.

Quanto ao ano-calendário de 2004, o contribuinte pleiteou despesas com a instrução de quatro beneficiários, tendo comprovado apenas despesas com dois beneficiários. Como não foi apresentada documentação comprobatória de despesas com a instrução de Dilamar Ferreira Costa da Silva e de Sidônia Aparecida Ferreira efetuadas junto ao SENAC mantém-se a glosa do valor de R\$ 3.996,00. Os documentos juntados na impugnação



5

referentes a despesas incorridas com a instrução do próprio contribuinte e de sua filha Vitória Maria da Silva em nada alteram o lançamento, eis que já considerados.

Quanto ao ano-calendário de 2005, o contribuinte pleiteou despesas com a instrução de quatro beneficiários, tendo comprovado apenas despesas com dois beneficiários. Como não foi apresentada documentação comprobatória de despesas com a instrução de Dilamar Ferreira Costa da Silva e de Sidônia Aparecida Ferreira efetuadas junto ao SENAC mantém-se a glosa do valor de R\$ 4.358,00. Os documentos juntados na impugnação referentes a despesas incorridas com a instrução do próprio contribuinte e de sua filha Vitória Maria da Silva em nada alteram o lançamento, eis que já considerados."

- **Da multa qualificada:** Insurge-se o contribuinte contra a aplicação da multa qualificada à razão de 150%. Requer sua desconsideração ou, ao menos, sua redução ao percentual mínimo.
- Verifica-se que 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 se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano ao erário, em que a utilização de subterfúgios escamoteie a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, diferenciando-os da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste.
- Há, nos autos, elementos suficientes para a determinação de atitude dolosa do contribuinte ao deduzir da base de cálculo, reiteradamente, nos cinco anos-calendário fiscalizados, despesas de valor significativo cuja realização não restou comprovada. Não há, pois, como excluir ou reduzir a multa lançada.
- **Da taxa de juros:** Os juros de mora foram calculados em conformidade com o art. 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, em percentual equivalente à taxa referencial SELIC a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.
- O impugnante alega erro de cálculo nos juros de mora que teria resultado em diferença a maior na quantia de R\$ 1.208,42, mas não indica onde teria ocorrido o suposto engano, nem apresenta cálculos para demonstrá-lo.

Inconformada com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 114/127, aduzindo em suma que:

Processo nº 15956.000018/2007-74
Acórdão n.º 2102-00.323

S2-CIT2

Fl. 7

136

8

- **Decadência:** Entende ter ocorrido a decadência para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001. Isto porque, para tais fatos geradores somente poderia ter sido efetuado o lançamento até 31/12/2006, sendo que a ciência do auto de infração se deu em 03/02/2007, nos termos do que dispõe o artigo 150, § 4º do CTN.
- **Mérito:** Quanto às questões de mérito o contribuinte aduz em suma que:

"Inobstante todo o respeito que o zeloso Auditor Fiscal merece, in casu, é inegável o esforço do mesmo em tentar somar argumentos para alocar a absurda multa de 150% aplicada, trazendo situações totalmente distorcidas de qualquer realidade, situação esta que faz com que milite com indisfarçáveis contradições.

Jamais houve pelo Recorrente qualquer intenção em ocultar qualquer informação solicitada, mesmo porque o Fisco possui meios próprios para obter as informações de qualquer contribuinte, como é notoriamente sabido, tendo inclusive o Recorrente atendido expressamente todas as intimações e solicitações apresentadas pelo Fisco e autorizado expressamente, naquilo que não pode atender, que tais pedidos fossem feitos diretamente pela Receita Federal.

No tocante a resposta aos ofícios pelos Institutos Santa Lydia e Sociedade Benef. E Hosp. Sta. Casa Mis. De Ribeirão Preto, as mesmas vieram totalmente distorcidas da realidade, o que seria facilmente desmoronado pelos recibos e notas fiscais que foram emitidos pelos mesmos, os quais restaram extraviados, conforme acima exposto.

Outrossim, o auto de infração restou inconcluso, ante a falta de apuração de todos os pagamentos efetivados pelo Recorrente, mormente com relação a Associação Jaboticabalense de E. Cultura e SENAC.

Vale dizer, consoante se verifica do próprio auto de infração, inexistente qualquer diligência envolvendo a questão, o que conseqüentemente impõe o reconhecimento de que o mesmo se posta incompleto, inseguro e impreciso, o que por si só macula o ato, impondo a nulidade do mesmo.

No tocante aos valores descritos como não comprovados pelo Ateneu Barão de Mauá, fls. 03 do termo de conclusão fiscal, melhor sorte socorre o Ilustre Auditor Fiscal, pois os valores declarados correspondem exatamente aos valores efetivamente desembolsados pelo Recorrente, conforme corroboram as fichas financeiras anexadas com a Impugnação apresentada, emitidos pela própria instituição de ensino.

No tocante aos juros apresentados como devidos, fls. 10, do auto de infração, depara-se com erro no cálculo efetivado, tendo o Recorrente, aplicando a SELIC nos termos da legislação de regência, encontrado a cobrança de um valor a maior correspondente a R\$ 1.208,42 (mil, duzentos e oito reais e quarenta e dois centavos).

Tal diferença pode ser constatada através de simples cálculos aritméticos, não podendo assim prevalecer as considerações truzidas no V. Acórdão.

Importante ressaltar que os cálculos realizados pelo Recorrente utilizaram exatamente os índices com base na taxa de juros SELIC, extraída do sítio da própria Receita

df. 7

Federal, onde foi encontrado exatamente a diferença apresentada na impugnação, ou seja, correspondente a R\$ 1.208,42 (mil, duzentos e oito reais e quarenta e dois centavos).

O excesso de rigorismo do Fisco encontra-se ainda mais evidenciado nos critérios adotados com relação à aplicação da absurda e inadmissível multa à razão de 150% sobre praticamente a totalidade do absurdo valor do imposto de renda encontrado, justificando evidente intuito de fraude.

Conforme exposto e provado não houve pelo Recorrente qualquer embaraço ao processo de fiscalização, nem tampouco qualquer intuito de fraude.

Em suma, a conclusão da Fiscalização para a aplicação da absurda multa de ofício imposta, à razão de 150% sobre a totalidade do imposto de renda equivocadamente apurado pela Fiscalização, é totalmente incondizente com a realidade dos fatos, pois tenta arditamente impor como fraude, caracterizando dolo, a postura do Recorrente.

Outrossim, a cobrança da multa imposta constitui infringência ao princípio da capacidade contributiva dos contribuintes, assegurado pela Constituição Federal em seu artigo 145, parágrafo único.

Conclui-se que ao longo do procedimento de fiscalização, o zeloso Auditor Fiscal, não conseguiu o que não poderia ser diferente, demonstrar qualquer infração lógica ou acréscimo patrimonial do Recorrente, que pudesse justificar ou agasalhar a absurda autuação imposta."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame.

Preliminarmente:

(a) Decadência – fraude e multa qualificada:

O contribuinte alega ter sido fulminado pelo instituto da decadência o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2001, uma vez ter decorrido mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador até a efetivação do lançamento de ofício, nos termos do que dispõe o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Contudo, antes de adentrar especificamente à seara da decadência, há de se verificar questão relevante e de direta relação com o tema, qual seja, a imputação do cometimento de dolo, fraude ou simulação ao contribuinte, conforme justificado em Termo de Conclusão Fiscal de fls. 15/18.

8

Processo nº 15956.000018/2007-74
Acórdão n.º 2102-00.323

S2-CIT2

Fl. 9

138

Isto porque, o prazo decadencial, quando verificada a fraude, dolo ou a simulação, é o previsto na norma contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, e não aquela do artigo 150, § 4º, como alega o contribuinte.

Nesse sentido não observo o intuito de fraude quanto aos fatos que ensejaram as infrações descritas no auto de infração, quais sejam, as deduções indevidas relativas à despesas médicas e despesas com instrução. Isto porque, nestes casos, o contribuinte tão somente não logrou êxito em comprovar a efetividade da totalidade das despesas nos termos solicitados pela fiscalização. Aliás, ressalto que o contribuinte demonstrou em parte a ocorrência das despesas alegadas.

Para caracterizar dolo de lesar o Fisco o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento, o que não se reconhece no caso.

Desta forma não ficou evidenciada a fraude em relação às glosas de despesas, sendo que não se pode presumir a fraude nestes casos. Assim, não há que se aplicar a multa qualificada para os fatos jurídicos apontados no auto de infração, quais sejam, as deduções consideradas indevidas por falta de comprovação, devendo, no caso, ser reduzida a multa de 150% para 75%.

Nessa toada, uma vez afastada a prática dolosa por parte do contribuinte, tenho para mim que a única situação de aplicação da regra do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é, justamente, nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos exatos termos da legislação de regência.

Assim, rechaço qualquer argumentação quanto ao dever de observância da contagem fixada pelo art. 173, I, do CTN nas hipóteses em que, independentemente da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o contribuinte não promova o pagamento antecipado do imposto.

Muito embora o art. 142 do CTN atribua privativamente à autoridade administrativa a prerrogativa de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o art. 150 do mesmo diploma legal previu o lançamento por homologação, que ocorre em relação aos tributos cuja legislação imputa ao sujeito passivo o dever de realizar os atos necessários para apurar o montante devido e realizar o pagamento, sem prévio exame da fiscalização.

O lançamento por homologação se perfaz quando o sujeito passivo (i) identifica a ocorrência do fato gerador, (ii) fixa a matéria tributável e (iii) calcula o tributo devido.



Os elementos essenciais do lançamento, assim, são traduzidos pela matéria tributável, pela identificação da regra-matriz de incidência tributária e pelo cálculo do tributo devido. O pagamento do imposto não integra, desta forma, a essência do lançamento, já que o crédito tributário resultante do lançamento por homologação existirá ainda que o tributo não for recolhido aos cofres públicos.

Nesta esteira de raciocínio, o pagamento do tributo é mera causa de extinção do crédito tributário. Ora, se extinguiu é porque o crédito tributário já havia sido devidamente constituído, com o lançamento.

Assim, a homologação realizada pela autoridade fiscal volta-se à atividade realizada pelo contribuinte, na apuração da quantia devida. Desta maneira, a autoridade fazendária homologa o lançamento, e não o pagamento, motivo pelo qual a eventual não realização de pagamento por parte do sujeito passivo não altera a tipicidade do lançamento.

Para corroborar o quanto exposto, vale citar, a título de exemplo, a hipótese em que o contribuinte não apura nenhum tributo a pagar, como ocorre nas situações em que há acúmulo de saldo credor na escrita fiscal. Neste caso, a inexistência de pagamento não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o contribuinte está obrigado por lei, como a emissão de notas fiscais e a escrituração de livros.

Face a todo o exposto, nestes casos, o prazo decadencial para a realização do lançamento pelo fisco sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, "verbis":

"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.." g.n.

Sobre o instituto da decadência, cumpre transcrever o entendimento do i. Professor Ives Gandra da Silva Martins, para quem tanto a decadência como a prescrição podem ser resumidas como a "punição da inércia". Veja-se:

"Se, por inércia ou por qualquer outro motivo, a autoridade administrativa não exercer o dever de lançar, nos prazos estipulados, constituindo o crédito tributário, ou se, uma vez lançado, deixar de executá-lo judicialmente, também nos prazos definidos pelo Código Tributário Nacional, terá lugar a punição da inércia, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e da prescrição. Tais institutos têm por objetivo, exclusivamente, ofertar segurança maior ao direito,

não permitindo que a espada de Dâmocles paire, indefinidamente, sobre a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária. Seu escopo é, pois, com clareza, ofertar, de um lado, um prazo temporal suficiente para o exercício do poder fiscalizatório, para o exercício do dever impositivo e, de outro lado, não permitir que esse prazo ultrapasse o razoável, que não se prolongue ao infinito. Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre Fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas." g.n. (Pesquisas Tributárias: nova série. "Decadência e prescrição". Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2007, pg. 20/21).

Melo:

A seguir, a decadência sob o enfoque do i. Professor José Eduardo Soares de

"O perecimento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no tempo, mas também porque a inércia revela negligência da Fazenda, que não pode ser prestigiada, não devendo o sujeito passivo manter indefinidamente os elementos e documentos relativos a seus negócios, patrimônio, etc." g.n. (Pesquisas Tributárias: nova série. "Decadência e prescrição". Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2007, pg. 20/21).

A fim de corroborar todo o exposto cito entendimento do meu colega Moisés Giacomelli Nunes da Silva, no qual afirma o quanto segue:

"Nos casos de lançamento por homologação, este se consuma quando o sujeito passivo apura a ocorrência do fato gerador, identifica a matéria tributável e calcula o valor devido, com obrigação de realizar o pagamento, independentemente de intimação do sujeito ativo. O pagamento é mera causa de extinção do crédito tributário. Só se extingue o que existe. Primeiro o crédito tributário precisa ser constituído para depois, num segundo momento, por meio de causa externa, caracterizada pelo pagamento, ser extinto.

Se o contribuinte, por exemplo, apresentar Declaração de Ajuste Anual com imposto a pagar, tal fato se constitui lançamento por homologação. Apresentada Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoa física, ou DCTF, no caso de pessoa jurídica, e apurado o montante do imposto devido, o lançamento, independentemente de pagamento, está perfeito. Se o pagamento não for realizado, não se fará novo lançamento, pois o crédito tributário já está constituído. Em tais casos, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional intimar o contribuinte para

realizar o pagamento, sob pena de inscrição em dívida ativa e execução.

Verificada a existência de evento qualificado pela norma de exigência tributária, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cabe ao sujeito passivo apurar a matéria tributável, o montante do tributo devido e o responsável pelo pagamento, no caso o próprio sujeito passivo. O pagamento do imposto devido é algo que se encontra fora do lançamento. É causa de extinção daquilo que foi validamente constituído.

A homologação feita pela autoridade fiscal diz respeito à atividade realizada pelo contribuinte para apurar o montante devido. Não se pode confundir homologação do lançamento, com o pagamento do crédito. O que se homologa é o lançamento e não o pagamento feito pelo sujeito passivo. O fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento.

Para confirmar que a assertiva de que a incidência da norma que prevê o lançamento por homologação não está condicionada a necessidade de pagamento prévio, basta citar a hipótese de o contribuinte, que embora cumpra o dever legal de apurar o quantum debeatur, concluir que não há nada a ser pago, como ocorre, por exemplo, na compensação de prejuízos fiscais, e nas hipóteses de isenção e imunidade.

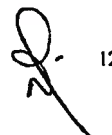
Nesse contexto, se o contribuinte, por exemplo, estiver sob o abrigo de uma imunidade ou isenção de IPI, onde não ocorre nenhum pagamento, tendo em vista que o imposto sequer é destacado em nota fiscal, tal fato (a inexistência de pagamento) não impede que o fisco homologue expressamente a atividade à qual o sujeito passivo está obrigado por lei (como a emissão de notas fiscais, classificação fiscal dos produtos, escrituração de livros e apuração do tributo devido, se for o caso); ou então que, na ausência de homologação expressa, se opere a homologação tácita pelo decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, do CTN.

Igualmente existe atividade a ser homologada nas hipóteses de verificação de prejuízo fiscal, quando não é apurado IRPJ e CSLL devidos, por ausência de lucro tributável.

No caso do imposto de renda pessoa física, o sujeito passivo, ao término de cada ano-calendário, apresenta Declaração de Ajuste Anual. Nos casos em que o contribuinte não apurar nenhum imposto a pagar, mesmo assim a Fiscalização irá homologar sua declaração. Isto, conforme já afirmei, demonstra que o que se homologa é a atividade praticada pelo sujeito passivo e não eventual pagamento realizado.

O pagamento, volto repetir, é causa de extinção do tributo decorrente da atividade correspondente ao lançamento por homologação praticado pelo contribuinte.

Quer o sujeito passivo tenha apurado ou não imposto a pagar; quer o contribuinte tenha pago ou não o tributo que



eventualmente tenha apurado, o prazo decadencial para o lançamento em face de eventuais omissões, ou o prazo prescricional para cobrança do que foi declarado, sempre terá como marco a data da ocorrência do fato gerador. Neste ponto, tenho que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que somente admite a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, § 4º, do CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, merece ser revista, pois tal tese não apresenta solução para as situações em que o contribuinte faz o lançamento e apura prejuízo, para ser compensado no período seguinte. A jurisprudência da citada Corte também não resolve, de forma adequada, os casos em que a pessoa física apresenta Declaração de Ajuste Anual, sem imposto a pagar ou com direito a restituição."

Ademais, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, é cediço que o Imposto sobre a Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, dado que se atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

Assim, ressalta-se ainda que, muito embora o Imposto de Renda Pessoa Física seja apurado mensalmente, a definição de seu critério material somente tem efeito quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual por parte do contribuinte, sendo, portanto, **fato gerador complexo anual**.

Com efeito, tendo o contribuinte apresentado tempestivamente sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2002, ano-calendário 2001, os fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2001 somente se completaram em **31/12/2001**, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, nos termos já ventilados, de forma que se encerrou em **31/12/2006** o direito do fisco lançar de ofício.

Sendo assim, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento em **03/02/2007**, conforme se constata no AR de fls. 05-verso, evidente que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001, exigido no auto de infração, encontrava-se fulminado pelo instituto da decadência na data do lançamento.

Mérito:

(a) Da falta de comprovação das despesas:

Em conformidade com o artigo 8º, § 2º, III, da Lei nº 9.250, de 1995, todas as deduções da base de cálculo do imposto de renda estão sujeitas à comprovação, a juízo da autoridade lançadora.

Assim, sempre que entender necessário, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir do contribuinte a comprovação ou justificação das despesas deduzidas. Com efeito, nos casos em que há elementos concretos e suficientes para afastar a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte prove a realização das despesas deduzidas a título de tratamento médico, há de se manter a exigência do crédito tributário.

Nesse sentido, somente são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda as despesas médicas e de ensino cujo pagamento e a ocorrência dos serviços sejam

efetivamente comprovados, de modo que nos casos de evidentes indícios de fraude não basta a simples apresentação de recibos, sem quaisquer exames médicos ou outros meios de prova relacionados ao pagamento das despesas.

Ademais, importa destacar também que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado. Logo, cabe apenas ao sujeito passivo, e não ao Fisco, neste caso, trazer os elementos de prova no sentido de comprovar a efetiva prestação dos serviços médicos e de ensino utilizados para fins de dedução da base de cálculo do imposto de renda ao longo dos períodos base analisados.

Ressalto ainda que não tendo o contribuinte demonstrado qualquer obstáculo em diligenciar junto às instituições de saúde ou mesmo junto às instituições de ensino, às quais diz ter realizado os alegados pagamentos, a fim de se obter confirmação dos valores afirmados como pagos, não há o que retificar na decisão administrativa que nega o pedido de diligência na medida em que a produção da prova estava ao alcance do recorrente.

Nesse compasso explico que a diligência é meio de produção de provas que auxilia na formação da convicção do julgador. Sendo assim, cabe ao julgador a decisão pelo deferimento ou não do pedido de diligência. Ao impugnante cabe trazer aos autos as provas de suas alegações.

Com efeito, providências que o próprio contribuinte poderia ter tomado para provar suas alegações, mas que ao invés disso impõe a responsabilidade ao Fisco, não devem ser acolhidas. Ou seja, é infundado o pedido de diligência que pretende transferir para a autoridade julgadora o ônus de determinar as providências necessárias para a elucidação de dúvidas porventura existentes no feito fiscal.

Ademais, nota-se que o contribuinte teve, durante todo o procedimento de fiscalização, e, posteriormente, em sede de impugnação, a possibilidade de apresentar quaisquer documentos que pudessem ao menos trazer indícios sobre as despesas deduzidas e as efetivas prestações de serviços médicos e educacionais. Entretanto, compulsando os autos, não é possível a constatação de qualquer documento que pudesse demonstrar tais fatos ainda que em parte.

Como já ventilado, cabe ao contribuinte a comprovação dos valores declarados como despendidos, não há neste caso que se imputar a obrigatoriedade de diligências ao Fisco, visto que cabe à parte a produção das provas que entender necessárias à comprovação de suas alegações.

Nesse diapasão observo que o art. 332 da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, estabelece que *"todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação ou defesa"*.

Desse modo, não havendo hierarquia do valor probante dos meios de prova, excetuado o uso de provas ilícitas (art. 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via. Nesse sentido, seria aceitável que o contribuinte apresentasse, por exemplo, cópia dos exames e tratamentos médicos aos quais teria sido submetido nos hospitais em referência, até porque, o prontuários médicos, contendo informações sobre os tratamentos e evoluções clínicas dos pacientes ficam arquivados e disponíveis a este junto às respectivas instituições.

Ademais, o mesmo entendimento há de se aplicar para as despesas incorridas com instrução (ensino), visto que o contribuinte deve comprovar a efetiva ocorrência dos serviços prestados, bem como apresentar os recibos de pagamentos que comprovem os dispêndios declarados, podendo requerer junto aos estabelecimentos de ensino os documentos pertinentes.

Por tais motivos, neste ponto, corroboro as razões de decidir expostas em sede de primeira instância administrativa, bem como nego de pronto qualquer pedido no sentido de conversão do julgamento em diligência.

Com efeito, verificando cada uma das despesas glosadas pela autoridade fiscal, constato que em relação às despesas médicas o contribuinte não apresentou qualquer documento capaz de comprovar a efetiva ocorrência das respectivas prestações de serviços. Ademais, a Santa Casa de Ribeirão Preto (Sociedade Beneficente e Hospitalar Santa Casa de Misericórdia de Ribeirão Preto) às fls. 51 esclarece que referente ao período de 2001 a 2005 não consta nenhum registro que comprove algum recebimento, nem registros de atendimento ambulatorial e internações.

Já às fls. 53, o Hospital Santa Lydia informa que não consta em seus registros e arquivos contábeis a ocorrência de atendimento, prestação de serviços, pessoas beneficiárias, valores recebidos pela contraprestação de serviços ou negociação em que o contribuinte tenha sido parte para os anos calendários de 2001 a 2005.

Portanto, quanto às despesas médicas fica evidente que o contribuinte não apresentou qualquer documento hábil e idôneo capaz de provar suas alegações.

No tocante às prestações de serviços de ensino, conforme é possível verificar no Termo de Conclusão Fiscal (fls. 15/18) e no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal (fls. 54/55), o recorrente obteve êxito em comprovar apenas em parte os dispêndios declarados com a apresentação de documentos à autoridade fiscal, valores estes devidamente considerados conforme quadro de fls. 17.

Os valores declarados como pagos ao SENAC pela instrução de dependentes também não restaram comprovados pelo contribuinte, sendo que não foram apresentados quaisquer documentos relativos à tais despesas supostamente incorridas, o mesmo ocorrendo para as despesas relativas à Associação Jaboticabalense de E. Cultura.

Ademais, o contribuinte trouxe com a impugnação os documentos de fls. 87/94, na intenção de demonstrar os dispêndios com instrução glosadas pela autoridade fiscal. Porém, ressalta-se que tais despesas já haviam sido consideradas pela autoridade fiscal quando da efetivação do lançamento, vide planilha de fls. 17.

Da referida planilha constam os valores declarados pelo contribuinte, os valores comprovados e valor glosado pela autoridade fiscal por falta de comprovação, com exceção da despesa no montante de R\$ 250,00, relativa ao pagamento de instrução ao Ateneu Barão de Mauá, de forma que esta foi restabelecida pela decisão recorrida, conforme comprovação do dispêndio às fls. 91.

Desta forma, os documentos de fls. 87/94 não tem o condão de alterar o lançamento de ofício uma vez que os valores ali constantes já fizeram parte dos valores considerados como comprovados pela autoridade fiscal.

Sendo assim, no tocante à comprovação das despesas não há que se retificar a o lançamento de ofício, nem mesmo a decisão recorrida, tendo em vista que o contribuinte não apresenta qualquer documentação hábil e idônea capaz de demonstrar o efetivo dispêndio dos valores deduzidos e posteriormente glosados pela autoridade fiscal.

(b) Da incorreção na aplicação da Taxa Selic e aplicação de multa confiscatória:

O recorrente alega ainda a ocorrência de erro no cálculo da aplicação da Taxa Selic por parte da autoridade fiscal, havendo um valor a maior de R\$ 1.208,42. Entretanto, ressalta de pronto que não há qualquer razão ao contribuinte. A uma pela legalidade da aplicação da Taxa Selic. A duas pela correta aplicação do índice, nos termos já expostos pela decisão de primeira instância administrativa.

Nesse compasso inicialmente esclareço que quanto à aplicabilidade da Taxa SELIC, a partir de 1º de abril de 1995 os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Aliás, em relação a esta matéria já restou pacificado tal entendimento perante este CARF, inclusive com a edição da Súmula 1º CC nº. 4, *in verbis*:

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

No caso em tela os juros foram calculados de acordo com o disposto no artigo 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96 com a aplicação da Taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento, acrescido de um por cento no mês do pagamento.

Portanto, no caso concreto os juros foram calculados até o mês de janeiro de 2007, de forma que dos valores a serem considerados são aqueles acumulados da Taxa Selic até o mês do lançamento, excluindo-se este do montante total. Ou seja, os valores utilizados pela autoridade fiscal foram aqueles acumulados desde o vencimento do tributo excluindo-se o valor relativo à Taxa Selic de janeiro de 2007 (12,10 – índice referente ao mês de janeiro/2007), o que traz exatamente os valores aplicados às fls. 14. Tais valores ficam evidenciados no demonstrativo elaborado pela decisão administrativa às fls. 108/109.

Sendo assim, não há qualquer reparo a ser efetuado na aplicação da taxa de juros levado a efeito pela autoridade fiscal.

Por fim, quanto a alegação de que a multa teria caráter confiscatório, entendo que não há que se falar em confisco no presente caso, pois é evidente que a multa não é tributo, mas sim penalidade, sendo que inexistente vedação ao confisco do produto de atividade contrária à lei. Desta forma, a aplicação da multa ao autor do ilícito fiscal, ainda que possa, por hipótese, reduzi-lo à insolvência, é lícita, pois a lei destina-se a proteger a sociedade, não o patrimônio do autor do ilícito.

R.

Processo nº 15956.000018/2007-74
Acórdão nº 2102-00.323

S2-CIT2
Fl. 17
146
8

Assim, nos casos de lançamento de ofício, onde resultou comprovada a insuficiência do recolhimento de imposto, é exigível a multa de ofício no percentual de 75% por expressa determinação legal.

O princípio constitucional que veda o confisco refere-se exclusivamente a tributos, não se aplicando às penalidades. No mais cumpre esclarecer que o princípio constitucional da vedação ao confisco é destinado ao legislador, que deve, no momento de elaborar a lei, estar adstrito aos ditames constitucionais.

Com efeito, uma vez inserida a norma no sistema positivo, e estando vigente, é obrigação do administrador público aplicá-la, não sendo da competência da administração pública discutir a constitucionalidade de qualquer norma, competência esta reservada de forma exclusiva ao Poder Judiciário por expressa determinação constitucional.

Nesse sentido, também não merece acolhimento a alegação de inconstitucionalidade da norma que determina a aplicação da multa de ofício, posto que a análise da constitucionalidade de lei em matéria tributária não pode ser objeto de análise por parte deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, questão inclusive pacificada na Súmula 1º CC nº 2. Vejamos.

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, em decorrência do exposto não devem ser acolhidas as argumentações trazidas pelo contribuinte quando à inconstitucionalidade de norma, bem como quanto ao caráter confiscatório da multa de ofício aplicada com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Pelo exposto **DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO** do contribuinte **para reduzir a multa qualificada de 150% para 75% e reconhecer a decadência direito de lançar para o ano-calendário de 2001**, mantendo-se no mais o lançamento de ofício, bem como decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2009


Vanessa Pereira Rodrigues Domene