



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

Processo n° 10907.001435/2007-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-007.588 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente NEIDE ELIANE RICHTER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA.

No caso do Imposto de Renda, quando houver a antecipação do pagamento do imposto pelo contribuinte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Configurada a prática de fraude, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS E INSTRUÇÃO.

Para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual, todas as despesas estão sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea.

DEDUÇÕES COM DEPENDENTES. COMPROVAÇÃO.

Só podem ser dependentes, para efeito de dedução dos rendimentos tributáveis, aqueles que atenderem aos requisitos legais e a relação de dependência estiver devidamente comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações referentes aos juros e ao alegado caráter confiscatório da multa, e, na parte conhecida, também por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, cancelando-se o lançamento em relação ano-calendário de 2001, uma vez que atingido pela decadência

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de IRPF, exercícios de 2002 a 2006 (anos-calendário 2001 a 2005), no valor R\$ 40.639,54 de imposto, R\$ 30.479,65 de multa de ofício de 75%, e acréscimos legais, em face da constatação das seguintes infrações:

- (i) dedução indevida de dependentes;
- (ii) dedução indevida de despesas com instrução; e
- (iii) dedução indevida de despesas médicas.

Notificada do lançamento, a contribuinte, ora recorrente, apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese:

- decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001, nos termos do que dispõe o art. 150, § 4º do CTN;

- em relação à glosa de Gilmar Perin como dependente por falta de comprovação de união estável, que está providenciando declaração apta a demonstrar que vivem em união estável por mais de 5 anos;

- quanto às despesas médicas e de instrução, que os respectivos comprovantes foram extraviados por conta da inundação ocorrida aos 24/01/2004 e que está tomando providências para demonstrar as despesas, pelo que protesta pela posterior juntada da documentação correspondente;

- que faz caridade habitualmente e ajudou na criação e instrução de Juliana Schemberger e Vitor Gallas Junior, sendo que, desse modo, cumpriu função que é do Estado, não sendo justo que seja apenada por propiciar condições mínimas para que se tornem adultos produtivos à sociedade;

- quanto ao fato de não ter comprovado que Ana Paula Richter de Almeida cursava ensino superior ou escola técnica de segundo grau, diz estar providenciando declaração da instituição de ensino e protesta pela juntada posterior de tal documento;

- sobre Camila e Marcos Vinicius Perin, argumenta que são sobrinhos de seu companheiro e desprovidos de condições financeiras, sendo, portanto, seus dependentes, já que é certa a relação de parentesco.

A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/CTA, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IMPUGNAÇÃO POR VIA POSTAL. TEMPESTIVIDADE.

No caso de apresentação de impugnação por via postal, a data de apresentação a ser considerada é a aposta no "AR" que a encaminhou.

DECADÊNCIA.

No lançamento de ofício a contagem do prazo decadencial obedece a regra geral expressamente prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEDUÇÕES COM DEPENDENTES. COMPROVAÇÃO.

Só podem ser dependentes, para efeito de dedução dos rendimentos tributáveis, aqueles que atenderem aos requisitos legais e a relação de dependência estiver devidamente comprovada.

DESPESAS MÉDICAS E DE INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas médicas e de instrução na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em data posterior.

Lançamento Procedente

Notificada dessa decisão aos 27/07/2009, a contribuinte apresentou recurso voluntário aos 18/08/2009 (fls. 385 ss.), no qual basicamente reitera os argumentos já apresentados em sua impugnação, acrescentando duas novas alegações, quais sejam (i) inconstitucionalidade da taxa SELIC para fins tributários e (ii) efeito confiscatório da multa aplicada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso é tempestivo mas deve ser conhecido em parte.

Preliminar de mérito - Decadência

A recorrente argumenta que teria havido a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Inicialmente, anote-se que a constituição do crédito tributário se deu no dia **22/06/2007**, data em que a recorrente foi notificada do Auto de Infração (AR de fls. 255).

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Se o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa se manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; não havendo concordância, deve a autoridade administrativa lançar de ofício o tributo devido no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, casos em que se aplica o art. 173, I, do CTN.

Nessa linha, expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que esse prazo tem natureza decadencial.

Anote-se, ainda, o que dispõe o **enunciado CARF nº 123, de teor vinculante**:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Pois bem.

No caso dos autos, houve pagamento antecipado, que pode ser constatado pela Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, a fls. 169, que registra o IRRF no valor de R\$ 3.203,46, bem como pelos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte das fontes pagadoras Prefeitura Municipal de Morretes (fls.175) e Paraná Previdência (fls. 177), que apontam valores de IRRF de R\$ 1.325,70 e de R\$ 1.877,78, que, somados, perfazem o total de R\$ 3.203,48.

Assim, a retenção do imposto de renda na fonte atrai a incidência, ao caso, do art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo de decadência para lançamento do tributo devido, a teor do que dispõe o enunciado CARF nº 4, acima reproduzido.

Desse modo, no que diz respeito à exigência de Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, cujo fato gerador ocorreu aos 31/12/2001, aplicando-se a regra do dispositivo legal mencionado, o Fisco teria até 31/12/2006 para efetuar o lançamento. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu somente aos **22/06/2007** (fls. 255), efetivamente consumou-se a decadência.

Mérito

Das infrações apuradas - dedução indevida de dependentes, de despesa médicas e de despesas com instrução

No que diz respeito às infrações apuradas pela Fiscalização que resultaram no lançamento, considerando que o recurso voluntário em questão apenas reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação, tendo em vista o que dispõe o art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho da decisão recorrida, que reproduzo abaixo:

No que tange à glosa de dependentes, vale notar que a sua dedução está disciplinada pela Lei nº 9.250, de 1995, em seu artigo 8º, inciso II, alínea "c", e as pessoas consideradas dependentes para este fim são relacionadas no artigo 35 do mesmo diploma legal, reproduzido no artigo 77 do RIR/1999, que dispõe:

"Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a cento e seis reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 42, inciso III, com nova redação dada pela Lei nº 10.451/2002).

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 42, § 32, e 52, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I- o cônjuge;

II- o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não aufram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 1º (...)

§ 2º Os dependentes a que se referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, 1º).

(...)

Assim, em relação aos filhos maiores até 24 anos, é necessário que o contribuinte comprove que os mesmos estejam cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, quanto aos menores pobres que detenha a guarda judicial e relativamente ao companheiro que comprove a união estável por mais de cinco anos. Não se trata de mera formalidade. É da essência da Lei.

Logo, havendo disposição expressa da lei, como é o caso, que taxativamente enumera os requisitos para a fruição do benefício da dedução de dependentes, nenhum espaço há para a autoridade administrativa interpretar de forma diversa.

Ressalte-se que o conceito de dependente para a legislação tributária diverge do conceito das obrigações do direito de família, que se relaciona ao dever moral e, por mais que cumpra esta responsabilidade, o fato não pode ser levado para o direito tributário quando não preenchidos os requisitos da norma específica.

Destarte, não tendo a contribuinte comprovado que os filhos maiores de 21 anos estavam cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, apresentado Termo de Guarda Judicial dos menores pobres e comprovado a união estável do companheiro, condições previstas em lei como obrigatórias para a dedução como dependente no cálculo do IR, mantém-se as glosas efetuadas pelo lançamento.

Quanto à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual, a Lei nº 9.250, de 1995, em seu art. 8º, estabelece:

"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 feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento." (Grifou-se).*

*Depreende-se dos dispositivos transcritos que o direito à dedução a título de "despesas médicas" na declaração de rendimentos está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos **pagamentos** efetuados pela contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.*

A interessada não acosta qualquer documento comprovando as despesas pleiteadas, assim, não há, pois, como restabelecê-las.

Em relação às despesas de instrução, o art. 81 do RIR/1999, cuja base legal é o art. 8º, II, "b", e §§, da Lei 9.250, de 1995, com as alterações das Leis 10.451, de 2002 e 11.119, de 2005, estabelecem que "na declaração de ajuste anual poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), e de 1º, 2º e 3º graus e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes, estando, no entanto, sujeitas ao limite individual de R\$ 1.700,00 e, a partir de 01/01/2002, a R\$ 1.998,00, e de 01/01/2005 a R\$ 2.198,00, não mais se admitindo a compensação de gastos efetuados individualmente que ultrapassem esse limite entre dependentes e entre esses e o próprio declarante".

A litigante não apresentou qualquer documento comprovando despesas de instrução própria ou com dependente, assim, não há como restabelecer a dedução das despesas glosadas.

Juros de mora - taxa SELIC e do caráter confiscatório da multa aplicada

Em seu recurso voluntário, o recorrente também traz **duas alegações inéditas**, no sentido da inconstitucionalidade da cobrança de juros com base na taxa SELIC, bem como de que a multa aplicada no auto de infração tem caráter exorbitante e confiscatório, vedado pela Constituição Federal.

Esses argumentos, trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciados por este colegiado em grau de recurso, em face da ocorrência do fenômeno processual da preclusão consumativa.

Sobre o assunto, sendo a preclusão a perda da faculdade de praticar o ato processual, ensina-nos a doutrina que:

***5.Preclusão consumativa:** Diz-se consumativa a preclusão, quando a perda da faculdade de praticar o ato processual decorre do fato de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, isto é, de o ato já haver sido praticado e, portanto, não pode tornar a sê-lo. (...)* (NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – NOVO CPC – LEI 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, p. 744)

***Contestação.** Uma vez apresentada a contestação, com bom ou mau êxito, não é dada ao réu a oportunidade de contestar novamente ou de aditar ou completar a já apresentada (RTJ 122/745). No mesmo sentido: RT 503/178. (Idem, p. 745)*

Nesse sentido, inúmeros são os precedentes deste tribunal no sentido de não conhecer de matéria que não tenha sido submetida à apreciação e julgamento de primeira instância, dos quais cito apenas alguns, ilustrativamente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2006 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente /contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

DECADÊNCIA

Tendo a contribuinte sido cientificado no transcurso do quinquênio legal não há que se falar em decadência.

NULIDADE DO MPF

Tendo sido realizadas as prorrogações e inclusões no procedimento de fiscalização, não há que se acolher a nulidade do procedimento.¹

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. OCORRÊNCIA.

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação ou Manifestação de inconformidade, oportunidade em que todas as razões de Fato e de direito em que se funda a defesa devem deduzidas, em observância Ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.²

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2001

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE

Nos termos dos artigos 16, inciso III e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em impugnação desenvolver todos os fundamentos fático jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria.

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição ao PIS e COFINS relativa às instituições financeiras, sendo irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos.

Recurso voluntário negado. Crédito tributário mantido.³

¹ Acórdão nº 3301-002.475, autos do processo nº 19515.004887/201013

² Acórdão nº 1001000.297, autos do processo nº 10830.722047/2013-31

³ Acórdão nº 3402004.942, autos do processo nº 16327.000840/2003-81

Conforme dispõe o art. 17, do Decreto nº 70.235/72, "**considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante**".

Desse modo, nos termos do mencionado dispositivo legal, a impugnação apresentada pelo recorrente estabelece os limites da lide instaurada e fixa, também, em função disso, os limites para o conhecimento da matéria pelos julgadores de primeira e de segunda instâncias.

Nessa linha, a matéria deduzida pelo recorrente em seu recurso voluntário que extrapola os limites de sua impugnação - inconstitucionalidade da cobrança de juros de mora pela taxa selic e caráter confiscatório da multa aplicada - não será conhecida.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial**, reconhecendo a extinção do crédito tributário relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Física do exercício de 2002, ano-calendário 2001, nos termos do art. 156, V do CTN.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini