



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

Processo n° 10707.000382/2008-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.574 – 1ª Turma Especial
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria IRPF
Recorrente FRANKLIN COMTE CRUZ BITTENCOURT
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

DIRPF. PROCEDIMENTO FISCAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. GLOSA DE DEDUÇÕES. REITERAÇÃO. FRAUDE. INTENÇÃO DO AGENTE. MULTA QUALIFICADA. 150%. CARACTERIZAÇÃO. LEGALIDADE.

As DIRPF retificadoras entregues após o início do procedimento fiscal tendente a apurar exatamente as infrações em causa, depois do contribuinte ter sido cientificado do Termo de Início de Fiscalização, não configuram denúncia espontânea e não ilidem a lavratura do Auto de Infração, em procedimento de ofício.

Considerando os aspectos objetivos e subjetivos dos autos, acertada a aplicação da multa de 150%, pela conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, como entendido pela autoridade fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Marcio Henrique Sales Parada e Mara Eugenia Buonanno Caramico.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto como relatório aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 208), que complemento ao final:

Contra o Contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 89 a 100 em virtude da apuração das seguintes infrações:

1) *DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE - glosa de deduções com dependentes pleiteadas indevidamente nos exercícios 2005, 2006 e 2007, com aplicação de multa de 150% sobre o imposto apurado, conforme Relatório Fiscal de fls. 79 a 83. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, arts. 73 e 83, inciso II, do RIR/1999, art. 8º e 35 da Lei nº 9.250, de 1995, c/c art. 2º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 2002;*

2) *DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS - glosa de deduções com despesas médicas pleiteadas indevidamente nos exercícios 2004, 2005, 2006 e 2007, com aplicação de multa de 150% sobre o imposto apurado, conforme Relatório Fiscal de fls. 79 a 83. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e arts. 73 e 80 do RIR/1999;*

3) *DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO - glosa de deduções com despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, nos exercícios 2005, 2006 e 2007, com aplicação de multa de 150% sobre o imposto apurado, conforme Relatório Fiscal de fls. 79 a 83. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 8º, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.250, de 1995, e art. 2º da Lei nº 10.451, de 2002;*

4) *DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI - redução indevida da base de cálculo com despesas de previdência privada pleiteadas indevidamente nos exercícios 2005, 2006 e 2007, com aplicação de multa de 150% sobre o imposto apurado, conforme Relatório Fiscal de fls. 79 a 83. Enquadramento legal: art. 11, §3º, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e art. 4º, inciso V, da Lei nº 9.250, de 1995, art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997, e art. 73, 82 e §1º do RIIUI999, e art. 61 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.*

Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 57.658,19, foram aplicados multa de 150% e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fl. 93, perfazendo um total de R\$ 159.165,39.

Após cientificado do Auto de Infração em 23/06/2008 (fls. 110 e 114), o Interessado apresentou a impugnação de fls. 116 a 118, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

- 1) um colega teria indicado ao Interessado um profissional para retificar suas declarações de ajuste anual;*
- 2) o Contribuinte teria sido vítima de uma situação constrangedora e desagradável, contra a sua vontade, vindo a prejudicá-lo em sua vida particular e profissional;*
- 3) o Interessado teria tomado a iniciativa de mandar corrigir suas declarações face aos erros cometidos, retificando-as e pagando o imposto correspondente, com os encargos devidos, demonstrando, assim, a sua boa-fé objetiva;*
- 4) não teria sido levado em consideração no auto de infração o total pago a título de dedução de seu plano de saúde da UNIMED, resultando, em função disso, um imposto maior;*
- 5) o auto de infração em tela teria sido lavrado em 19/06/2008, depois da entrega das declarações retificadoras (17/04/2008);*
- 6) o Contribuinte concorda com a cobrança da diferença apurada pelo Fiscal para o exercício 2004.*

Ao final de sua impugnação, o Interessado pede a improcedência do auto de infração em relação aos exercícios 2005 a 2007, tendo em vista que o imposto e os encargos legais já teriam sido pagos em sua totalidade, e, em relação ao exercício 2004, solicita o parcelamento da exigência.

Conhecida pela DRJ, a manifestação do Interessado foi assim tratada, em resumo (fl. 209 e seguintes):

1 - No que tange ao ano-calendário 2003, exercício 2004, constatou que o Interessado concorda com o imposto decorrente das glosas de dependentes, despesas médicas, despesas com instrução e contribuição à previdência privada. Considerou, então, tais infrações como matérias não impugnadas, encontrando-se fora do presente litígio

2 - Especificamente ainda em relação ao ano-calendário 2003, verificando que o Contribuinte solicitou o parcelamento da exigência lançada, esclareceu que a competência para a análise de eventuais pedidos de parcelamento pertence, no caso em epígrafe, à DRF/NITERÓI/RJ.

3 - Como o Autuado, em sua defesa, afirma ter sido vítima de uma pessoa indicada por um amigo, pessoa essa que acabou induzindo o Contribuinte a erro e retificando suas declarações de ajuste anual, dispôs que, antes de mais nada, é imperativo destacar que a responsabilidade pelo conteúdo e veracidade das informações constantes das declarações de ajuste anual pertence exclusivamente ao Contribuinte, sendo incabível qualquer exclusão ou transferência da responsabilidade do Interessado pelas infrações decorrentes da inclusão indevida de deduções em suas declarações de ajuste anual.

4 – Analisando os autos, entendeu que restou caracterizado o intento do Contribuinte de se eximir da tributação, aumentando indevidamente o montante de deduções de dependentes, despesas médicas, despesas com instrução e contribuição à previdência privada a fim de reduzir substancialmente a base de cálculo de seu imposto de renda nos anos-calendário em análise.

5 – Salientou que não serve como exclusão da responsabilidade do Autuado a alegação de que teria sido vítima da ação de um contador que teria incluído, por vontade própria, deduções indevidas na declaração de ajuste anual.

5 – Assim, explicou que o fato de o Contribuinte haver incluído, reiteradamente, despesas que na prática não teriam ocorrido com o fito de apurar e resgatar valores de imposto a restituir indevidos, demonstra sua nítida intenção de se eximir do imposto devido, justificando, assim, a aplicação da multa qualificada de 150%.

6 – Entretanto entendeu por aceitar, como dedução de despesas médicas, os valores de plano de saúde pagos à UNIMED de R\$ 2.547,18 (exercício 2005), R\$ 2.887,08 (exercício 2006) e R\$ 3.178,26 (exercício 2007), promovendo alterações nas glosas efetuadas pela Fiscalização.

7 - No que tange às declarações retificadoras apresentadas em 17/04/2008, fez mister ressaltar que apesar de entregues antes da lavratura do auto de infração em epígrafe, tais declarações foram interpostas depois de já iniciada a ação fiscal, não estando abarcadas pela espontaneidade, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo, em razão disso, ser levadas em consideração no presente processo.

Assim, decidiu-se pela procedência PARCIAL do lançamento efetuado, alterando o valor do imposto lançado, em função de considerar como dedutíveis despesas com o Plano de Saúde UNIMED, para os anos calendário de 2004, 2005 e 2006, mantendo a aplicação da multa de 150% e os juros de mora sobre as infrações restantes.

Cientificado dessa decisão em 12/02/2009, conforme Aviso de Recebimento na folha 227, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 16/03/2009, conforme protocolo na folha 228. Em sede de recurso, em suma, assim manifesta sua inconformidade:

- Inicia tratando da tempestividade e admissibilidade do recurso, sem que lhe sejam exigidos depósito prévio e/ou arrolamento de bens.

- Não se manifesta especificamente sobre as glosas efetuadas, mas destaca que fez incluir em declarações retificadoras, todas as deduções consideradas como indevidas, antes do lançamento de ofício, e pagou mediante DARF tudo que era devido. Assim, entende que o crédito tributário constante do Auto de Infração já fora anteriormente pago “**com multa de 75%**”. Sublinha que os pagamentos deram-se antes da lavratura do Auto de Infração.

- Entende que se considerar a multa de lançamento de ofício, de 75%, e não a de 150%, como pretendido pelo Fisco, não há diferenças entre os valores recolhidos e o Auto de Infração.

-Tratando do instituto da “denúncia espontânea”, diz que ao tomar conhecimento dos “erros cometidos” pela pessoa que elaborou suas DIRPF, corrigiu-os com as declarações retificadoras, que foram “aceitas pela Secretaria da Receita Federal”.

-Entende que se a RFB recebeu as declarações, através de seus sistemas de processamento eletrônico, é sinal de que havia readquirido a espontaneidade.

- Se o crédito tributário ainda não havia sido constituído pelo lançamento, a retificação “espontânea” corrigiu perfeitamente a situação fiscal.

- PEDE, então, para se “*julgar improcedente a decisão da autoridade monocrática, reduzindo a multa agravada de 150% para 75%, por se tratar de declaração inexata, bem como considerar os valores já recolhidos, constantes dos DARF's, ora apresentados, e não admitidos no julgamento.*”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Após a Súmula Vinculante nº 21 do STF, de novembro de 2009, é desnecessário debater sobre a exigência de depósito ou arrolamento de bens prévios, para admissibilidade de recurso administrativo. Tal exigência é inconstitucional, como assentou o Supremo Tribunal.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

Bem, primeiramente destaco que o lançamento referiu-se a glosa de deduções da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de quatro exercícios, quais sejam, 2004, 2005, 2006 e 2007. Como já assentou o julgamento recorrido, não tendo expressamente manifestado sua inconformidade em relação ao exercício de 2004, foi matéria não impugnada e, portanto, aqui não mais se discute, conforme artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972.

O contribuinte não se manifesta contra as glosas efetuadas. O recurso concentra-se, então, em afirmar que enviou declarações retificadoras, antes da lavratura do Auto de Infração, e efetuou o pagamento dos tributos ali apurados, com os encargos que entendeu cabíveis. Pugna, veementemente, pela aplicação do instituto da denúncia espontânea. Manifesta-se ainda contrariamente à aplicação da multa duplicada, no percentual de 150%, entendendo que não estaria caracterizado o “*evidente intuito de fraude*”, alegado pela Fiscalização, tampouco demonstrado o dolo específico na conduta do agente. Essas são as questões a serem dirimidas.

Na declaração de ajuste das pessoas físicas, analisa-se as mutações patrimoniais, relativas aos ingressos de renda, podendo ser deduzidas algumas despesas, referentes a decréscimos desse mesmo patrimônio.

Segundo CARRAZZA, que sublinho para destacar:

“...renda é a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos...é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (CARRAZZA, Roque Antônio, A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/2008, p. 109 Apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.282)

Também de ser destacado que o imposto sobre a renda é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que significa dizer, conforme artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que compete ao sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao Fisco apenas a conferência da apuração e do pagamento realizados.

Delimitada a lide e feitas essas considerações, passemos ao caso concreto.

O Recorrente apresentou suas DIRPF originais, dentro dos prazos previstos, conforme folhas 21 – DIRPF/2005, em 15/04/2005; 28 – DIRPF/2006, em 18/04/2006 e 35 – DIRPF/2007, em 26/04/2007. Nessas, apurou imposto a restituir na ordem de R\$ 2.000,00/3.000,00, como demonstra o extrato anexado na folha 59 (resumo das restituições).

Posteriormente, segundo consta dos autos e não é refutado pelo recurso, orientado por um “amigo”, contratou deliberadamente um “profissional” para retificar suas declarações, ante a promessa de que este conseguiria “melhores restituições”. Então, todas as declarações foram retificadas, sendo transmitidas na data de 27/07/2007, incluindo nomes fictícios de diversos dependentes, despesas com instrução dessas pessoas inexistentes, aumentando sem causa as despesas médicas e incluindo despesas que nunca teve com previdência privada.

Neste quadro, portanto, não é possível entender, a meu ver, que houve “erro” ou “equivoco”. A intenção das retificações outra não foi senão elevar o valor das restituições, que passaram então à ordem de R\$ 17.000,00/18.000,00 e foram disponibilizadas no Banco, ao interessado (fl. 59).

Quanto à alegação de ter sido “induzido a erro” por terceiro, também não pode prosperar, uma vez que o Recorrente era Agente Fiscal do Estado (servidor das carreiras de auditoria fiscal e de fiscalização), como consta dos autos, esclarecido portanto das normas gerais em matéria de Direito Tributário, e bem entendia que não poderia incluir em suas DIRPF, dentre outras, a dedução com dependentes inexistentes com nomes e datas de nascimento fictícias, no intuito evidente de auferir restituição em valor cerca de seis vezes superior ao correto.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.” (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

Ante o exposto, considerando as realidades objetiva e subjetiva destes autos, entendo que restou configurada a fraude dolosa ao serem transmitidas declarações retificadoras de vários exercícios e na mesma data, com o claro objetivo de auferir vantagem ilícita, reduzindo o imposto devido através de restituições indevidas, da qual o contribuinte, único responsável por suas declarações perante o Fisco, não podendo atribuí-la a terceiros, tinha o pleno conhecimento e domínio. (arts. 121 a 123 do CTN)

Portanto, correta a aplicação da multa no percentual de 150%, como entendida pela Autoridade Fiscal.

Em 18/01/2008, conforme Termo de Início de Fiscalização (fl. 07), o contribuinte foi intimado a “*comprovar o efetivo pagamento de todas as deduções pleiteadas*” nas declarações de imposto de renda dos exercícios de 2004 a 2007, bem como apresentar documentação comprobatória das relações de dependência, dentre outras exigências, todas relativas a tais deduções. O contribuinte foi cientificado desse Termo, conforme Aviso de Recebimento, em 25/01/2008 (fl. 09).

Claro, portanto, que o procedimento de verificação fiscal aí iniciado referia-se especificamente às deduções introduzidas pelas DIRPF retificadoras, exatamente nos exercícios em questão.

Vejamos o que diz LUCIANO AMARO:

“*A espontaneidade tem um conceito normativo, que se infere do parágrafo único do art. 138. Se eu agir porque estou com medo do Fisco, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque a fiscalização está no meu vizinho, eu estou agindo espontaneamente. (...) Depois que o fiscal já lavrou um termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outra coisa, eu continuo podendo denunciar espontaneamente...*” (AMARO. Luciano da Silva. *Infrações Tributárias*, RDT nº 67, ed. Malheiros, p.37) (sublinhei)

Ao comentar o instituto da denúncia espontânea, ensina EDUARDO SABBAG, com a clareza e simplicidade de sempre, que:

*“Repare que qualquer exclusão da responsabilidade dar-se-á quando o contribuinte levar a conhecimento do Fisco, antes de qualquer procedimento fiscal iniciado, a ocorrência de infração e, se for o caso, o pagamento de eventual tributo devido. O indicador temporal prende-se à emissão de notificação para prestar esclarecimentos ou, o que é mais comum, à assinatura do **Termo de Início de Fiscalização (art. 196 do CTN).**”* (SABBAG. Eduardo. Manual de Direito Tributário, 2ª ed. Editora Saraiva, São Paulo:2010. p. 733) (destaques originais)

Então, as declarações enviadas pelo Contribuinte em 17/04/2008, depois de já saber que estava em andamento procedimento fiscal justamente para verificar a correição das deduções indevidamente incluídas em suas DIRPF de 2004 a 2007, não podem ser entendidas como “denúncia espontânea”. (fls. 153, 161 e 171).

Não é a lavratura do Auto de Infração o marco temporal para se excluir a possibilidade do contribuinte espontaneamente denunciar a infração e recolher o tributo devido, mas o início do procedimento fiscal, que como foi o caso, deu-se com a regular ciência do Termo de Início de Fiscalização.

Assim, suas retificadoras entregues nenhum efeito produzem sobre o procedimento fiscal e o Auto de Infração dele decorrente.

E não é o fato de o Fisco ter recepcionado eletronicamente suas declarações, em efeito meramente procedimental, através de sistema informatizado, sem qualquer verificação ou manifestação de valor sobre as mesmas, que altera as naturezas, conceitos e formas aqui expostos. Ao se manifestar, a Administração acertadamente desconsiderou-as, como se depreende dos autos.

Observo ainda, nos DARF que constam das folhas 151, 159 e 166, que ao contrário do que alega o recurso, o pagamento que acompanhou essa alegada “denúncia” não se deu “com multa de 75%”, mas com a multa de mora, que não tem caráter punitivo pela infração a dispositivo da legislação tributária, mas apenas pela demora no pagamento do tributo devido, no percentual de 20%. Basta verificar os valores.

O aproveitamento (alocação) desses pagamentos para quitar parcialmente os valores lançados no Auto de Infração é encargo da Unidade preparadora com jurisdição sobre o contribuinte – DRFB, e não questão para ser resolvida por esta instância recursal, e deverá ser considerado quando definitiva a exigência na esfera administrativa.

CONCLUSÃO

As DIRPF retificadoras entregues após o início do procedimento fiscal tendente a apurar exatamente as infrações aqui em causa, depois do contribuinte ter sido cientificado do Termo de Início de Fiscalização, não configuram denúncia espontânea e não ilidem a lavratura do Auto de Infração, em procedimento de ofício. Considerando os aspectos objetivos e subjetivos dos autos, acertada a aplicação da multa de 150%, pela conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, como entendido pela autoridade fiscal.

Processo nº 10707.000382/2008-33
Acórdão n.º **2801-003.574**

S2-TE01
Fl. 257

Pelo todo aqui exposto, **VOTO por negar provimento ao recurso**,
mantendo a exigência fiscal como decidido pela DRJ.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

CÓPIA