



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 13864.000031/2005-65  
**Recurso n°** 155.072 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.614  
**Sessão de** 06 de novembro de 2008  
**Recorrente** MILTON DOMINGUES  
**Recorrida** 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

**DIRPF - RETIFICAÇÃO - ESPONTANEIDADE** - A retificação das DIRPF, no curso do procedimento fiscal, não se considera espontânea.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA** - Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

**CÁLCULO DO IMPOSTO** - O demonstrativo de apuração do crédito tributário, exibindo os cálculos corretamente efetuados, é parte integrante do Auto de Infração.

**EXCESSO DE EXAÇÃO** - Não há que se falar em excesso de exação, tendo em vista não ter havido dolo por parte do agente público.

**MULTA QUALIFICADA** - A caracterização de ação dolosa visando a reduzir o montante do imposto devido dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MILTON DOMINGUES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente



PEDRO ANAN JÚNIOR

Relator

FORMALIZADO EM: 07 JAN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente convocada) e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente o Conselheiro Antonio Lopo Martinez

## Relatório

Contra o contribuinte MILTON DOMINGUES, CPF Nº 978.053.518-72 foi lavrado o Auto de Infração de fls. 195 a 198, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2000 a 2003 respectivamente exercícios 2001 a 2004 que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 54.117,71, sendo R\$ 19.012,17 referentes a imposto, R\$ 24.435,43 referentes à multa e R\$ 10.670,21 são cobrados a título de juros de mora, calculados até 30/11/2005.

O interessado tomou ciência do Auto de Infração, conforme AR de fls. 209 em 16/12/2005.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 196 a 198) foram apuradas as seguintes infrações:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDO DE PESSOA JURÍDICA.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.

Podemos observar que no Termo de Constatação Fiscal de fls. 168 a 184 foram consignadas as seguintes observações acerca do Auto de Infração:

*a) A fiscalização foi efetuada contra o contribuinte tendo como origem o desdobramento de trabalhos de malha, após terem sido constatada a ocorrência de fraude, que teria sido cometida com o auxílio de um escritório de contabilidade de responsabilidade do contabilista Rogério da Conceição Vasconcelos;*

*b) Em operação de busca e apreensão realizada no escritório de contabilidade, autorizada pela Justiça Federal, foram apreendidos diversos equipamentos de informática e arquivos magnéticos, inclusive com recibos assinados "em branco";*

*c) Da análise dos arquivos magnéticos enviados pela policial federal, foi constatado que o contribuinte utilizou-se dos serviços do citado escritório para fins de elaboração e transmissão de Declarações de Ajuste Anual do IRPF, além de se beneficiar da dedução de pagamentos que teriam sido efetuados a diversas instituições de ensino e prestadoras de serviços de saúde que eram fornecidos pelo contador investigado;*

P

- d) As pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos foram intimadas a prestar esclarecimentos acerca dos supostos serviços prestados aos contribuintes cujas declarações constavam dos arquivos apreendidos;*
- e) Em 12/05/2005 foi lavrado o Termo de Início da Ação Fiscal, cientificado ao contribuinte, por via postal, em 16/05/2005, tendo havido inúmeros pedidos de dilação de prazo, por parte do contribuinte, para cumprir as intimações;*
- f) O contribuinte foi intimado a comprovar por meio de documentação hábil e idônea as deduções de despesas médicas, com instrução e dependentes, pleiteadas nas declarações de ajuste relativas aos anos-calendário de 2000 a 2003.*
- g) Em 25/07/2005 o contribuinte apresentou requerimento de encerramento da ação fiscal (fls. 67 a 70), bem como cópias de Declarações retificadoras apresentadas depois do início da ação fiscal e os documentos de fls. 71 a 116.*
- h) Os documentos comprobatórios desacompanhados dos originais foram a princípio desconsiderados, uma vez que o contribuinte fora instado a apresentá-los; as certidões de estado (casamento, óbito e nascimento), embora cópias, foram aceitas;*
- i) Posteriormente o contribuinte apresentou outros originais, sanando parcialmente o problema quanto aos documentos, restando não aceitos os documentos descritos ao final da fls. 170;*
- j) O pedido de encerramento da ação fiscal foi indeferido, bem como foi lavrado documento rejeitando as declarações retificadoras (fls. 161), vez que apresentadas já sob fiscalização e, portanto, afastada a espontaneidade.*
- k) O rendimento do INSS, ano-calendário 2000, não declarado inicialmente, foi incluído por ocasião do lançamento.*
- l) Em relação aos dependentes, foi glosada a dedução com a sogra do contribuinte, por falta de amparo legal, uma vez que não houve declaração em conjunto com a esposa (situação que possibilita a inclusão da sogra como dependente);*
- m) Também em relação a outros três dependentes, descritos no primeiro parágrafo da fls. 173, houve a glosa.*
- n) No ano-calendário 2001 houve a glosa de despesa com instrução em benefício de SAMAS, instituição que informou que não prestou os serviços informados, sendo lavrada a multa de ofício de 150%.*
- o) No ano-calendário 2002 também houve glosa de despesa com instrução com a SAMAS, também com multa agravada (150%).*
- p) No ano-calendário 2003 houve glosa de despesa com instrução em benefício de UNIVAP, instituição que informou que não prestou os serviços informados, sendo, assim, lavrada a multa de ofício agravada (150%).*

*P*

q) *Em relação às despesas médicas, a fiscalização elaborou a planilha de fls. 185 a 188, na qual esclarece quais deduções foram comprovadas por meio dos documentos apresentados.*

r) *Para esclarecer despesas informadas como incorridas ao longo dos anos-calendário sob fiscalização, as empresas ODONTOCLIN, CEDDA, HOSPITAL ALVORADA S/C LTDA e PRO ODONTO foram intimadas e informaram que não prestaram serviços ao contribuinte, bem como assim também o informaram os profissionais MARIA DO CARMO GARCIA E GIZELLE MAZZEO MARTINS, tendo sido lavrada a multa de ofício agravada (150%). Em relação às profissionais Maria Claudia M.M. Rodrigues e Andréa F. Peloso, o contribuinte não logrou comprovar os atendimentos, tendo sido lavrada a multa de ofício de 75%.*

s) *Os valores que o contribuinte não logrou comprovar por meio de documentação foram glosados e, portanto, são objeto do presente auto de infração.*

t) *O contribuinte efetuou entrega das declarações retificadoras com pagamento do imposto. Entretanto tais declarações foram apresentadas após o início do procedimento fiscal, ou seja, sem o benefício da espontaneidade.*

u) *As retificadoras foram canceladas conforme Informação Fiscal (fls. 153 a 160), sendo que o contribuinte pode requerer a restituição ou compensação dos pagamentos efetuados.*

v) *Erroneamente algumas das DIRPF retificadoras transmitidas no curso da ação fiscal foram processadas pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, gerando Auto de Infração eletrônico (ano-calendário 2000) e Notificação de Lançamento (ano-calendário 2003), não refletindo, porém, a realidade, devendo prevalecer a situação de direito e não aquela gerada por meros erros operacionais.*

x) *As DIRPF retificadoras dos anos-calendário 2001 e 2002 ficaram retidas em malha, possibilitando o oportuno cancelamento das mesmas.*

z) *Em relação à imposição da multa agravada, no percentual de 150%, entendeu a autoridade autuante que o fiscalizado demonstrou ter tido consciência do resultado almejado, redução do tributo devido conjugada com a obtenção de restituição indevida de imposto, tendo praticado fraude por meio de declaração falsa, praticada reiteradamente, de forma a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, tipificando a infração como sonegação fiscal.*

Em 13/01/06, o contribuinte apresentou impugnação ao referido lançamento (fls. 217 a 239), alegando em síntese que:

a) O lançamento não pode prosperar, tendo em vista que o impugnante já havia procedido em 21/07/2005 à revisão de suas declarações e ao conseqüente pagamento de eventuais diferenças relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física

R

tempestivamente, ou seja, antes da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 02/12/2005, com ciência do impugnante em 16/12/2005.

b) O contribuinte, após ter constatado algumas irregularidades concernentes ao preenchimento de suas declarações de ajuste do imposto de renda dos anos-calendário 2000 a 2003, procedeu, de pronto, à revisão das mesmas, e conseqüentemente efetuou o pagamento da diferença do imposto de renda apurado.

c) Assim, regularizou todos os itens que porventura pudessem estar erroneamente incluídos em suas declarações originais, pagando os valores apurados, tendo comunicado tal fato à auditora fiscal responsável pela ação fiscal.

d) Os valores já anteriormente pagos foram arbitrariamente lançados no presente Auto de Infração, apesar de estar a auditora fiscal responsável ciente do pagamento do imposto devido em data de 25 de julho de 2005.

e) Acrescenta o impugnante que não houve a consideração do imposto de renda retido na fonte de forma correta quando da apuração do crédito tributário em todos os anos-calendário objetos do presente (2000 a 2003), sendo que o valor considerado no Auto de Infração é inferior ao que o contribuinte considera .

f) Tendo procedido ao pagamento do imposto devido não há que se falar em existência de dolo por parte do contribuinte, não cabendo a aplicação da multa agravada. A mera presunção acerca do intuito de fraude não legitima a aplicação da multa agravada ao pagamento do imposto.

g) Na lavratura do presente auto de infração não foi considerada a orientação da própria Secretaria da Receita Federal na qual consta a determinação de que o agente fiscal considere os pagamentos efetuados cobrando-se somente eventual saldo remanescente.

h) Ao determinar a não aceitação das referidas declarações retificadoras sem que ao menos fosse concedido direito de defesa ao contribuinte, o Sr. Delegado da Receita Federal em São José dos Campos afrontou a legislação tributária, tendo infringido ainda os princípios constitucionais (devido processo legal e contraditório e ampla defesa).

i) Acrescenta que exigir a devolução da restituição do imposto de renda e, por conseqüência considerá-la como base de cálculo do imposto, afronta o princípio da estrita legalidade dos atos da administração pública.

j) Foi lavrado outro Auto de Infração, emitido em 21/09/2005, concernente à exigência da devolução de restituição considerada como indevida referente ao ano-calendário 2000. Entretanto, o presente auto de infração lançou novamente a mesma exigência, incorreu em excesso de exação.

k) Considera ainda excesso de exação a exigência de crédito tributário que já havia sido declarado à Receita Federal, por meio das declarações pertinentes,

R

com a conseqüente quitação das obrigações resultantes, com comunicação desses feitos às autoridades fiscais, incorre em excesso de exação.

l) Alega que o crédito tributário encontra-se quitado pelo pagamento, não havendo portanto crime contra a ordem tributária.

m) Requer a produção suplementar de provas, por todos os meios de prova admitidos no processo administrativo, notadamente a juntada de novos documentos aos autos.

A autoridade recorrida, ao examinar o pleito, decidiu, por unanimidade pela procedência do lançamento através do acórdão DRJ/SPOII n.º 15.753, de 11/08/2006, às fls. 260/276, cuja síntese da decisão segue abaixo:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

*Ementa: PRELIMINAR. ESPONTANEIDADE. Não se considera espontânea a denúncia ocorrida após o início do procedimento fiscal.*

*MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. Considera-se não impugnada as matérias relativas à omissão de rendimentos e glosa de deduções, por não terem sido expressamente contestadas.*

*CÁLCULO DO IMPOSTO. Foi corretamente efetuado o cálculo constante no demonstrativo de apuração do crédito tributário, parte integrante do Auto de Infração em apreço.*

*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. Não cabe à autoridade julgadora de primeira instância manifestar-se sobre eventual violação a princípios insculpidos na Constituição Federal.*

*EXCESSO DE EXAÇÃO. Não há que se falar em excesso de exação tendo em vista não ter havido dolo por parte do agente público.*

*MULTA QUALIFICADA. A caracterização de ação dolosa visando a reduzir o montante do imposto devido, dá ensejo à aplicação da multa qualificada.*

Devidamente cientificado dessa decisão em 27 de setembro de 2006, o contribuinte ingressou tempestivamente com recurso voluntário em 27 de outubro de 2006, onde ratifica os argumentos da impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro PEDRO ANAN JÚNIOR, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto ser conhecido.

O pleito do recorrente se resume em verificar se as retificações das declarações efetuadas no curso da ação fiscal devem ou não ser aceitas, a questão da majoração da multa de ofício, do aproveitamento do imposto pago para fins de abatimento do valor devido, e se houve excesso de exação por parte da autoridade fiscal.

No que diz respeito as retificações das DIRPF efetuadas no curso da ação fiscal devemos analisar o que dispõe o parágrafo 1º, do artigo 7º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Nos termos da referida norma legal após o início do procedimento fiscal o contribuinte perde a espontaneidade.

O artigo 832, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, determina que a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, antes de iniciado o processo de lançamento de ofício:

*Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).*

P

*Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.*

Por sua vez a Instrução Normativa SRF n° 579/2005, determina que a retificação da DIRPF não será aceita quando for apresentado durante o procedimento fiscal.

*Art. 5º - A declaração retificadora não será aceita quando:*

- a) for apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972;*
- b) alterar matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, com vistas a reduzir seu valor, nos termos do art. 145 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN);*
- c) for apresentada após o prazo de entrega, cujo objeto seja a troca de modelo, conforme disposto no art. 18 da Medida Provisória n° 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.*

Desta forma, o procedimento adotado pela autoridade fiscal em não aceitar as declarações retificadoras efetuadas no curso do procedimento de fiscalização está adequado. Portanto a alegação do recorrente deve ser afastada.

No que diz respeito ao mérito, podemos verificar que o contribuinte não contesta em momento algum as glosas efetuadas pela autoridade fiscal e lançadas no auto de infração. Ele simplesmente alega que houve a contestação no corpo da impugnação, e que a retificação das declarações seriam suficientes para comprovar o alegado o que não é verdade.

Em referência ao cálculo do imposto podemos verificar que a autoridade Julgadora efetuou a análise minuciosa do que foi efetuado pela autoridade lançadora, comprovando que os cálculos foram efetuados de maneira correta, portanto a alegação do recorrente não procede.

Em relação ao aproveitamento do imposto pago pela Recorrente e o valor apurado do auto de infração, a autoridade julgadora reconhece que o valor pago de ser utilizado para amortizar o valor devido, desta forma tal alegação não procede.

Podemos verificar que não houve excesso de exação por parte da autoridade lançadora, que efetuou e conduziu a fiscalização dentro da estrita legalidade, dando oportunidade ao contribuinte de se manifestar e defender sempre que foi preciso.

Com relação a multa qualificada no percentual de 150%, as atividades que dão origem à sua aplicação estão na Lei n° 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que assim preceitua:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo,*

P

*sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Os mencionados artigos da Lei n° 4.502/1964, determinam:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

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

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

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

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

A Lei n° 4.729/1965, assim definiu sonegação fiscal.

*Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:*

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

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

*III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;*

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

Logo, para aplicar a multa qualificada no percentual de 150%, o auditor fiscal conseguiu provar através da investigação promovida nos autos do processo administrativo que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito este indispensável para seu enquadramento nos tipos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/1964.

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

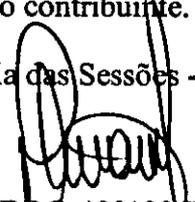
Ao conceituar dessa forma, a lei penal adotou a teoria da vontade. Os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

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

Restando comprovado o evidente intuito de fraude, a multa qualificada de 150% deve ser mantida.

Assim, por tudo o que dos autos consta, VOTO por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO do contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2008

  
PEDRO ANAN JÚNIOR