



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13864.000049/2005-67
Recurso nº	152.093 Voluntário
Matéria	IRPF - Exs.: 2001 a 2004
Acórdão nº	102-49.053
Sessão de	28 de maio de 2008
Recorrente	RONALDE BATISTA DA SILVA
Recorrida	7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - RETIFICAÇÃO -

Defeso à Administração Tributária acolher retificação da declaração de ajuste anual relativa a período sob procedimento fiscal; essa negativa não constitui cerceamento ao direito de defesa se presente o referido óbice.

PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPUGNAÇÃO - ABRANGÊNCIA -

A Impugnação deve albergar individual e expressamente as matérias entendidas controversas, sob pena de precluir o direito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO - PAGAMENTO -

Recolhido o crédito tributário, desnecessário recurso voluntário; basta que sejam apresentados os comprovantes na unidade de origem para que o processo seja arquivado.

PROVA - APRESENTAÇÃO - Os motivos e as provas em contrário à exigência devem ser apresentados com a Impugnação; a vinda ao processo em momento posterior pode ser aceita quando acompanhada de adequada justificativa.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RESTITUIÇÃO INDEVIDA -
RESTITUIÇÃO -**

A lei autoriza o fisco a incluir o valor da restituição indevida na composição de lançamento de ofício do tributo.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - TRIBUTO PAGO NO
TRANSCORRER DO PROCEDIMENTO FISCAL -**

Eventual pagamento da diferença de saldo anual de tributo apurado pelo fisco durante o procedimento fiscal não constitui óbice à construção do ato administrativo de lançamento.

EXCESSO DE EXAÇÃO - AUTORIDADE FISCAL -

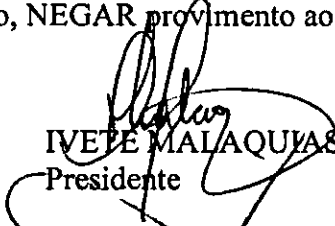
Não constitui excesso de exação a formalização da exigência, ainda que a diferença de tributo identificada tenha sido paga durante o procedimento fiscal.

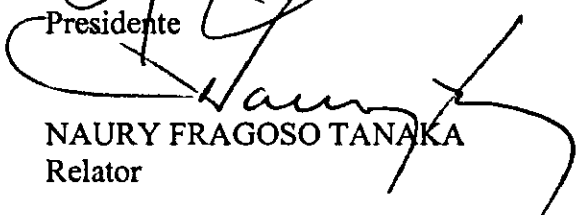
Preliminares afastadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: **27 JUN 2008**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka, Rubens Maurício Carvalho (Suplente Convocado), Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.

Relatório

Em função da repetição das matérias em sede de recurso, da extensão e do bem elaborado Relatório no julgamento de primeira instância, com a devida vênua, transcrevo-o e complemento ao final, com esclarecimentos a respeito do julgamento em primeira instância e demais dados entendidos convenientes ao melhor esclarecimento das questões.

“Em ação levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 53.522,74, sendo R\$ 18.743,85 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 25.278,18 referente à multa de ofício proporcional e R\$ 9.500,71 de juros de mora, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 210 a 214, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGA TÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, ano-calendário 2000, DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE, ano-calendário 2001, 2002, e 2003, DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS, anos-calendário 2001, 2002 e 2003; DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003; e DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA-FAP, ano-calendário 2000, e DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO COM DOAÇÕES AOS FUNDOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE, ano-calendário 2001.

2. O lançamento foi efetuado com base nos dispositivos legais devidamente informados no corpo do Auto de Infração, fls. 211 a 214.

3. A infração apurada, que resultou na constituição do crédito tributário referido, encontra-se relatada no Termo de Constatação Fiscal, fls. 180 a 199, anexo ao Auto de Infração, e nos dá conta dos seguintes aspectos:

3.1 a presente fiscalização originou-se de trabalho de malha fiscal, em razão do qual alguns contribuintes compareceram a DRF e não comprovaram as despesas médicas e de instrução declaradas nas respectivas DIRPF, informando que as declarações teriam sido elaboradas com inserção dessas deduções, fictícias, com o auxílio de um escritório de contabilidade em comum, de responsabilidade do contabilista Rogério da Conceição Vasconcelos. Tal fato acarretou a devida Representação DRF/SJC/Safis, constante às fls. 13 a 16, posteriormente encaminhada ao Ministério Público Federal.

Em virtude de indícios de fraude apresentados na citada Representação, foi expedido mandado de Busca e Apreensão pela 1ª Vara Federal de São José dos Campos, conforme consta nos autos do processo judicial nº 2003.61.003155-4, no referido escritório de contabilidade, sendo apreendidos diversos equipamentos de informática e arquivos magnéticos, entre outros documentos, como recibos assinados 'em branco'.

Todos os equipamentos e documentos apreendidos no endereço residencial e comercial do contador foram enviados à Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos, através do ofício nº 166/01/2003 da Polícia Federal (fls.22 a 24), para análise fiscal, sendo para isso designados peritos com a finalidade de se obter e realizar cópias dos discos rígidos dos microcomputadores apreendidos, com posterior retorno do resultado dos trabalhos à esta Delegacia de Polícia.



Através do Ofício nº 482/2003/GAB/DRF/SJC (fls. 25 e 26), foi solicitado à 1ª Vara Federal de São José dos Campos as providências necessárias junto a delegacia da polícia federal local para o encaminhamento das cópias dos trabalhos periciais realizados a fim de que se procedesse ao levantamento e a detecção de declarações de ajuste anual de imposto de renda fraudulentas, sendo esta solicitação reforçada pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fis. 27 e 28).

Através do ofício nº 412/5/2004 da Delegacia da Polícia Federal (fi. 29), foi colocado a disposição da Delegacia da Receita Federal o material resultante da perícia, informando ainda que o mesmo fazia parte do Inquérito Policial instaurado sob o nº 19-128/2003, sendo que depois de realizada a extração das cópias o referido material foi restituído através do ofício nº 217/2004 do gabinete da Delegacia da Receita Federal (fis. 32).

Da análise dos arquivos magnéticos enviados pela Polícia Federal, resultantes de back-ups realizados nos HD dos microcomputadores então apreendidos daquele contabilista, a Seção de Fiscalização da DRF/SJC veio a constatar a existência de inúmeras declarações IRPF cadastradas e transmitidas por internet, sendo, inclusive, o CPF deste fiscalizado ali obtido, além de se verificar que determinadas pessoas físicas e jurídicas freqüentemente constavam como beneficiárias em comum (respectivamente), da relação de pagamentos e doações efetuados por esses diversos contribuintes, através das declarações DIRPF, conforme a lista a seguir:

SAMAS Assessoria Empresarial S/C Ltda. ME - CNPJ 00.660.680/0001-70; Fundação Valeparaibana de Ensino -CNPJ 60.191.244/0001-20;

Maria Carmo Garcia - CPF 107.119.498-40;

Giselle Mazzeo Martins - CPF 159.411.788-83;

Pro Odonto Atendimento Odontológico S/C Ltda- CNPJ 65.039.091/0001-14; CEDDA -Centro de Estudos da Disfunção Dento Articular S/c Ltda - CNPJ 01.880.477/0001-71;

Sendo assim, em virtude do exposto acima e visando a objetividade dos trabalhos, foram intimadas apenas as pessoas físicas e jurídicas relacionadas anteriormente, com o intuito de se atestar a veracidade das deduções informadas na DIRPF do fiscalizado, cujas declarações constavam dos arquivos apreendidos;

Findo os trabalhos preliminares, em 11/05/2005, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização (fi. 46), o qual foi encaminhado ao contribuinte juntamente com Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.20.00-2005-00167-0 (fis. 01), intimando a apresentar comprovantes de rendimentos, das contribuições à previdência, de dependentes, de despesas com instrução e de despesas médicas, referentes aos anos-calendário 2000 a 2003, tendo o interessado tomado ciência postal em 13/05/2005 (fi. 47).

(...)

Em 26/07/2006 o contribuinte apresentou cópia de documentos, cópia de DIRPF retificadoras transmitidas no curso da ação fiscal, cópia de pagamentos e requerimentos de encerramento da ação fiscal (fis. 59 a 63) .

Em 26/08/2005, a fiscalização prestou a Informação Fiscal constante das folhas 160 a 169, que, acatada em sua proposta pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos, que indeferiu o pedido de encerramento da ação fiscal e gerou a Notificação de não aceitação das Declarações de Imposto de Renda - DIRPF/Retificadoras transmitidas no curso da ação fiscal (fi. 170) . Ambos os



documentos foram encaminhados ao contribuinte, para ciência, tendo esta ocorrido em 02/09/2005 (fl. 171).

Dos documentos apresentados, que buscavam comprovar a pertinência das deduções declaradas em suas DIRPF dos anos-calendário 2000 a 2003, resultou o que segue.

3.2. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, conforme Termo de Constatação e planilhas a ele anexas. Ano-calendário de 2003, Valor de R\$ 3.586,92, multa de ofício de 75%.

3.3. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE. Efetuada a glosa com dependentes, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Constatação e planilhas a ele anexas, abaixo resumido:

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa
31/12/2001	R\$ 1.080,00	75%
31/12/2002	R\$ 1.272,00	75%
31/12/2003	R\$ 1.272,00	75%

3.4 DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Constatação e planilhas a ele anexas, abaixo resumido:

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa
31/12/2001	R\$ 1.700,00	75%
31/12/2001	R\$ 26.200,00	150%
31/12/2002	R\$ 14.100,00	150%
31/12/2003	R\$ 6.500,00	150%

3.5. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO. Glosa de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Constatação e planilhas a ele anexas, abaixo resumido:

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa
31/12/2000	R\$ 1.341,50	75%
31/12/2001	R\$ 598,21	75%
31/12/2001	R\$ 1.700,00	150%
31/12/2002	R\$ 3.996,00	150%
31/12/2003	R\$ 1.998,00	75%
31/12/2003	R\$ 1.998,00	150%

3.6. DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/F API. Redução indevida da Base de cálculo com despesas de Previdência Privada pleiteada indevidamente, conforme Termo de Constatação e planilhas a ele anexas, abaixo resumido:

Fato Gerador Valor Tributável Multa



31/12/2000 R\$ 0,20 75%

3.7 DEDUÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO COM DOAÇÕES AOS FUNDOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. Glosa de valores informados indevidamente na declaração de rendimentos do ano-calandário 2001, a título de dedução do imposto com doações aos fundos da criança e do adolescente, conforme Termo de Constatação e planilhas a ele anexas, abaixo resumido:

Fato Gerador Valor Tributável Multa

31/12/2001 R\$ 250,00 75%

3.8. por fim, ficou evidenciado pela fiscalização o intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e, por este motivo, a multa de ofício, nos casos cabíveis, foi agravada para cento e cinquenta por cento, conforme artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96;

4. O Auto de Infração foi lavrado em 16/12/2005, tomando o autuado ciência em 23/12/2005, conforme AR de fl. 223, ingressa com impugnação em 23/01/2006, fls. 230 a 251, na qual procura demonstrar a improcedência da autuação, alegando, em resumo, o seguinte:

4.1. que as afirmações exaradas no corpo do auto de infração em epígrafe pelo Auditor Fiscal, não podem prosperar, haja vista que o impugnante já havia procedido, em 22 e 25 de julho de 2005, à revisão de suas declarações (fls. 68, 92, 109 e 144) e ao conseqüente pagamento de eventuais diferenças acerca do Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 97, 115 e 150) tempestivamente, ou seja, antes da lavratura do auto de infração em pauta;

4.2. DA PRÉVIA ENTREGA DE DECLARAÇÕES DE AJUSTE RETIFICADORAS E CONSEQÜENTE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA APURADO. Argumenta o impugnante que, após ter constatado algumas irregularidades concernentes ao preenchimento de suas declarações de ajuste do imposto de renda (anos-calendário 2000,2001,2002 e 2003) procedeu, de pronto, à revisão das mesmas e, conseqüentemente, efetuou o pagamento da diferença do Imposto de Renda Pessoa Física apurado, conforme atestam as cópias das declarações retificadoras anexas (fls. 68 a 149);

4.3. desse modo, defende, o impugnante procedeu à regularização de todos os itens que porventura poderiam estar inclusos erroneamente em suas declarações originais;

4.4. através das retificadoras, excluiu de suas declarações as deduções com dependentes e seus respectivos gastos com instrução, bem como as deduções indevidas com despesas médicas;

4.5. explica que, além de ter efetuado e entregue as declarações retificadoras, tempestivamente e na forma da lei, o impugnante também se preocupou em comunicar o Sr. Auditor Fiscal acerca do oferecimento de suas receitas à tributação e o conseqüente pagamento do imposto devido (fls. 59 a 63);

4.6. complementa dizendo que, mesmo com a efetivação do pagamento de todo o imposto encontrado como devido, a Auditora Fiscal, arbitrariamente, lançou para pagamento valor correspondente aos impostos já anteriormente pagos;



4.7. DA ERRÔNEA FALTA DE CONSIDERAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO, NO TOCANTE AO LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO. De acordo com o que se depreende dos demonstrativos de apuração de fls. 215 a 219, a Auditora Fiscal cometeu equívocos ao proceder à apuração do Imposto de Renda originalmente devido, como segue:

Ano-calendário 2000: conforme demonstrativo que apresenta em fl 234, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concemente ao ano-calendário de 2000 monta em R\$ 226,01, restando inadmissível o valor de R\$ 368,97 apurado erroneamente pela Auditora Fiscal (fl. 215);

Acrescenta que, ao proceder ao cálculo do imposto devido, a Auditora Fiscal, equivocadamente, considerou como imposto de renda retido na fonte o valor de R\$ 8.149,53, fl. 215, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 8.808,16, conforme comprovado nas fls. 72 e 73;

Ano-calendário 2001: conforme demonstrativo que apresenta em fl. 235, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concemente ao ano-calendário de 2001 monta em R\$ 941,02, já devidamente quitado (DARF fl. 97), restando inadmissível o valor de R\$ 8.851,51 apurado erroneamente pela Auditora Fiscal (fl.216);

Acrescenta que, ao proceder ao cálculo do imposto devido, a Auditora Fiscal, equivocadamente, considerou como imposto de renda retido na fonte o valor de R\$ 7.350,37, fl. 216, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 14.980,56, conforme comprovado nas fls. 96 e 98;

Ano-calendário 2002: conforme demonstrativo que apresenta em fl. 236, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concemente ao ano-calendário de 2002 monta em R\$ 908,34, já devidamente quitado (DARF fl. 115), restando inadmissível o valor de R\$ 5.326,20 apurado erroneamente pela Auditora Fiscal (fl.217);

Acrescenta que, ao proceder ao cálculo do imposto devido, a Auditora Fiscal, equivocadamente, considerou como imposto de renda retido na fonte o valor de R\$ 6.251,07, fl. 217, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 10.494,01, conforme comprovado nas fls. 114 e 116;

Ano-calendário 2003. conforme demonstrativo que apresenta em fl. 237, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concemente ao ano-calendário de 2003 monta em R\$ 1.286,08, já devidamente quitado (DARF fl. 150), restando inadmissível o valor de R\$ 4.197,17 apurado erroneamente pela Auditora Fiscal (fl.218);

Acrescenta que, ao proceder ao cálculo do imposto devido, a Auditora Fiscal, equivocadamente, considerou como imposto de renda retido na fonte o valor de R\$ 9.506,38, fl. 218, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 11.027,59, conforme comprovado nas fls. 149 e 151;

4.8. DA INADMISSIBILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA - TRIBUTO ANTERIORMENTE PAGO. Argumenta que, uma vez comprovado o anterior pagamento do imposto devido, muito antes que o Auditor Fiscal procedesse ao lançamento do mesmo imposto, por meio do auto de infração vertente, tem-se que não há qualquer embasamento para que seja lançada multa de ofício de forma agravada sobre o suposto passivo tributário;



4.9. Dessa forma, uma vez que o contribuinte procedeu espontaneamente ao pagamento de imposto devido, não há que se falar em existência de DOLO por parte do contribuinte no tocante ao não pagamento de tributos;

4.10. Nesse diapasão, prossegue, não há qualquer elemento acostado aos autos que comprove o intuito de fraude por parte do contribuinte e que enseje a aplicação de multa agravada;

4.11. Acrescenta que, no momento em que a Auditora Fiscal procedeu à lavratura do auto de infração em epígrafe, referido saldo de imposto devido já se encontrava integralmente quitado, conforme acima demonstrado, não havendo mais que se falar em passivo tributário, sequer em lançamento de multa agravada;

4.12. DA FALTA DE CONSIDERAÇÃO DE TRIBUTO ANTERIORMENTE PAGO - INADMISSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. Argumenta que a Auditora Fiscal não levou em consideração a orientação da própria Scretaria da Receita federal, por meio da Solução de Consulta Interna sob nº 11, de 18 de dezembro de 2002, onde consta a determinação para que o agente fiscal considere os pagamentos efetuados, cobrando-se somente eventual saldo remanescente, o que não ocorreu no presente auto de infração, por meio do qual fora exigida a totalidade dos impostos já quitados.

4.13. Conclui que, não há que se falar em cobrança de imposto anteriormente pago e, tampouco em cobrança de multa de ofício agrava ou cobrança de multa de ofício sem a dedução da multa de mora já paga, conforme dispositivos legais que transcreve;

4.14. DA INSUBSISTENTE NÃO-ACEITAÇÃO DAS DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA - DIRPF RETIFICADORAS. Defende que, de acordo com os documentos acostados ao processo de fiscalização, o Delegado da Receita Federal em São José dos Campos/SP determinou que fosse dada ciência ao contribuinte acerca da não aceitação das Declarações de Imposto de Renda-DIRPF Retificadoras em apreço (fls 170), sem, contudo, ser ofertada oportunidade de defesa ao impugnante;

4.15. entretanto, complementa o impugnante, não teve oportunidade de se defender desta decisão, caracterizando o ato do Sr. Delegado da Receita Federal em cerceamento de direito de defesa do Impugnante;

4.16. alega não haver nenhum vício ou ilegalidade nas Declarações DIRPF Retificadoras apresentadas pelo Impugnante;

4.17. a fim de robustecer seu entendimento, faz transcrição do art. 18 da MP 2.189- 49, de 23/08/2001;

4.18. transcreve, também, disposição contida no Dicionário de Imposto de Renda, Volume I, Editora Thomson, p. 476;

4.19. faz referência ao ensinamento do Sr. Adalberto Tebechrani e outros, em sua obra Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, atualizada até 21 de julho de 2004, Editora Resenha - Gráfica, Volume II, p. 1883;

4.20. conclui que, não há lei que autorize o Delegado a praticar ato de não aceitação de ofício de referidas declarações retificadoras, ou seja, não há lei alguma que dê respaldo à não-aceitação de entrega de documento público;

4.21. destaca que, não se pode confundir eventual perda de espontaneidade com não aceitação das declarações retificadoras. A declaração retificadora deve sempre ser aceita, conforme restou demonstrado por meio dos dispositivos legais supra transcritos;



4.22. argumenta que, ao determinar a não aceitação das referidas declarações retificadoras sem que ao menos fosse concedido direito de defesa ao Impugnante, o Sr. Delegado acaba por afrontar a legislação tributária, bem como por infringir princípios basilares de nossa Constituição Federal, tais como o Princípio do Devido Processo Legal e o Princípio do Contraditório e Ampla Defesa. Trata-se, pois, de ato NULO praticado pelo Sr. Delegado;

4.23. DA EXIGÊNCIA DE DEVOLUÇÃO DE RESTITUIÇÃO INDEVIDA POR MEIOS INADEQUADOS. Alega o impugnante que a fiscalização, por ocasião da lavratura do presente Auto de Infração, reduziu ilegalmente o valor do imposto de renda retido na fonte, de forma que fez com que a base de cálculo do imposto de renda do impugnante se tomasse maior do que a real base de cálculo a ser considerada;

4.24. prossegue, esta redução indevida do imposto de renda já retido na fonte, gerando uma equivocada base de cálculo maior do que aquela realmente devida, acabou por ocasionar um valor maior do imposto devido, acarretando também, por via lógica, em multas agravadas maiores do que aquelas que seriam supostamente devidas;

4.25. diz que, em relação ao ato praticado pela Auditora Fiscal de reduzir o valor do imposto de renda retido na fonte, subtraindo-se deste valor a importância correspondente à Restituição do Imposto disponibilizada pelo Tesouro junto ao Banco, não há qualquer embasamento legal que assegure a sua prática;

4.26. a restituição do imposto de renda, mesmo que eventualmente seja indevida, em hipótese alguma pode ser considerada como auferição de renda. Pelo contrário, a restituição de imposto de renda ao contribuinte se traduz no imposto de renda pago a maior ao longo do ano-calendário;

4.27. argumenta que, uma vez que o imposto de renda já é cobrado na fonte de pagamento ao contribuinte, deixa-se de levar em consideração eventuais despesas dedutíveis que ele venha contrair ao longo do período de apuração;

4.28. quando da elaboração da Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, é que o contribuinte irá indicar suas despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto, para, eventualmente, ser ressarcido pelos cofres públicos daquele imposto pago a maior ao longo do ano-calendário em questão;

4.29. a restituição do imposto de renda, em hipótese alguma pode ser considerada como renda auferida e, muito menos, como base de cálculo de imposto de renda e conseqüente incidência de multas de ordem tributária;

4.30. no momento em que se é exigida a devolução de tal restituição de imposto de renda considerada como indevida, atribuindo-lhe caráter de auferição de renda e, por conseqüência, considerando-a como base de cálculo de imposto e aplicandolhe multa de caráter de penalidade, a Auditora Fiscal afronta de maneira voraz o princípio da estrita Legalidade dos Atos da Administração Pública;

4.31. menciona que as próprias instruções emanadas pela Secretaria da Receita Federal, em sua página da internet, não cita o instituto da multa de ofício;

4.32. assim, conclui, não há embasamento legal para que a cobrança da restituição do Imposto de Renda retido na Fonte seja efetuada por meio de auto de infração, como o quer a Auditora Fiscal. Como não há embasamento legal para a prática deste ato, resta totalmente improcedente a sua cobrança por meio de auto de infração e conseqüentemente NULO de plano o presente auto de infração;



4.33. DO EXCESSO DE EXAÇÃO POR PARTE DA SRA. AUDITOR FISCAL. Alega que há excesso de exação quando o funcionário exige imposto, taxa ou emolumentos que sabe indevidos ou quando devido, emprega, na cobrança, meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza, conforme a previsão legal do § 1º, do artigo 316, do Código Penal;

4.34. nesse sentido, diz que, quando da exigência de crédito tributário que já havia sido declarado pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil por meio das declarações pertinentes e conseqüente quitação das obrigações pecuniárias resultantes, a Auditora Fiscal incorre em excesso de exação;

4.35. DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Alega que o crédito tributário em apreço encontra-se totalmente quitado por pagamento, fato que faz com seja reconhecida a extinção do crédito tributário, nos moldes do inciso I, do art. 156, do Código Tributário Nacional;

4.36. DA INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO PENAL. Argumenta que, uma vez entregues as declarações retificadoras que tinham por objetivo corrigir eventual equívoco constante das declarações de Imposto de Renda originais, com o conseqüente pagamento integral das obrigações tributárias então apuradas, não há que se falar em infração em crime da ordem tributária;

4.37. CONSIDERAÇÕES FINAIS. Por fim, argumenta "Dessa forma, a impugnante aproveita a oportunidade para manifestar seu profundo descontentamento com a voracidade da administração, que, ao invés de pautar pela justa cobrança de tributos de cada um dos cidadãos brasileiros, acaba por incorrer em abuso de poder, voracidade, arbitrariedade e, principalmente, EXCESSO DE EXAÇÃO."

Impugnada a exigência e julgada a lide em primeira instância, por unanimidade de votos, decidido pela procedência do lançamento, conforme Acórdão DRJ/SPOII nº 14.784, de 29 de março de 2006, fl. 255.

Nessa oportunidade, considerou o r. colegiado não impugnadas as seguintes infrações:

"MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. (...) "8. Conseqüência lógica, admite-se como efetivas as seguintes ocorrências: Omissão Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício recebidos de Pessoa Jurídica (ano-calendário 2003), Dedução Indevida de Dependentes (anos-calendário 2001, 2002 e 2003), Dedução Indevida de Despesas Médicas (anos-calendário 2001, 2002 e 2003); Dedução Indevida de Despesas com Instrução (anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003); Dedução Indevida de Previdência Privada/F API (ano-calendário 2000) e Dedução Indevida de Imposto com Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente (ano-calendário 2001). 9. Considera-se, assim, não impugnado o lançamento no que diz respeito ao mérito das matérias relacionadas no parágrafo supra, consolidando o lançamento a elas relativo."

Não conformada com a dita decisão, a pessoa interpôs recurso voluntário em 24 de maio de 2006, tempestivo, uma vez que a ciência da primeira ocorreu em 24 de abril desse ano, fl. 286, v-II.



Nesse protesto, os seguintes argumentos, em síntese:

1. Contesta o posicionamento do r. colegiado de primeira instância quanto às matérias consideradas não impugnadas porque teria o protesto inicial albergado toda a exigência, bastando para esse fim a leitura atenta do texto, “Da errônea falta de consideração de imposto de renda já retido na fonte por parte da Sra. Auditora fiscal, quando do lançamento de crédito tributário por meio de Auto de Infração de Infração”. Em complemento afirmado que as declarações de fls. 68/72; 92/96; 109/114; e 144/149 não contêm as deduções indicadas pela d. relatora como não contestadas: dependentes, despesas médicas, instrução, previdência privada e doações. Ainda, que todos os documentos comprobatórios das deduções estão a instruir o processo.

2. Reitera as questões postas em sede de Impugnação.

3. Da ausência de manifestação por parte da relatora acerca da aceitação e apropriação por parte da Secretaria da Receita Federal acerca dos pagamentos de Imposto de Renda efetuados pelo doravante recorrente. Afirma a defesa que estando o tributo recolhido não há mais que se falar em crédito tributário, com fundamento legal no artigo 156, I, do CTN.

4. Finalizado o recurso com pedido pela nulidade e improcedência do feito porque portador de tributo quitado e pela improcedência da decisão *a quo*. Reitera pedido pela produção de provas e novos documentos.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Observados os requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Como no recurso foram reiteradas as questões postas em sede de impugnação, resta neste voto complementá-las com esclarecimentos adicionais ou apenas mantê-las.

Quanto ao protesto pela conclusão posta em primeira instância a respeito das matérias não objeto da Impugnação, a razão não se encontra com a defesa.

A Impugnação deve conter detalhamento dos aspectos e matérias com os quais há discordância do entendimento posto pela autoridade fiscal. Assim determina o regulamento do processo administrativo fiscal, o Decreto nº 70.235, de 1972, no artigo 16, III: *"Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"*.

O protesto dirigido ao cálculo do tributo não teve por objeto considerar as demais deduções analisadas pela autoridade fiscal, mas contestar a inexatidão por falta de apropriação do tributo retido na fonte, como o próprio título da matéria impugnada indica.

Frente à falta de indicação expressa do aspecto ou infração contestada, a afirmativa e conclusão da digna relatora apenas conteve, corretamente, observação da norma posta no artigo 17, do referido ato legal: *"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"*.

Quanto à afirmativa sobre a impossibilidade de revisão das Declarações de Ajuste Anual – DAA em razão destas terem sido retificadas antes do início do procedimento já foi informado no julgado *a quo* sobre a interpretação incorreta da defesa a respeito da aplicabilidade da norma do artigo 138, do CTN em confronto com as atitudes que integram esta situação.

Nesse ato, informado que o contribuinte teve ciência do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF nº 08.1.20.00-2005-00167-0, relativo a esta verificação, em 13 de maio de 2005, conforme AR à fl. 47, enquanto as DAA retificadoras foram entregues em 22 e 25 de julho de 2005, com pagamento do saldo de imposto apurado em 22 desse mês e ano.

A norma do artigo 138, do CTN, que inibe a aplicação de multa para as situações de espontaneidade exclui aquelas em que a informação das infrações ocorre após o início da ação fiscal, conforme texto do parágrafo único: *"Não se considera espontânea a*



denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Significa que as alterações postas após o início do procedimento fiscal irão compor o ato administrativo específico elaborado para sanar eventuais irregularidades havidas no período. E por decorrência, que a conclusão do recorrente sobre esse tema é inválida.

Outra questão tem por objeto a falta de consideração de Imposto de Renda retido na fonte por parte da fiscalização, no tocante ao lançamento de crédito tributário por meio de auto de infração, nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, de acordo com o que se depreende dos demonstrativos de apuração de fls. 215 a 219.

Em primeira instância informado que as diferenças entre o cálculo efetivado pela autoridade fiscal e aquele da defesa reside, em todos os anos-calendário, na apropriação dos valores já restituídos ao contribuinte antes da ação fiscal pela primeira.

Observe-se que o recorrente pede seja considerado saldo de IR devido nos anos-calendário de 2000 a 2003, R\$ 226,01; R\$ 941,02; R\$ 908,34; R\$ 1.286,08, respectivamente, e para esse fim considerou como tributo devido aqueles apurados em suas DAA retificadoras, de R\$ 8.581,15; R\$ 15.921,58; R\$ 11.402,35 e R\$ 12.313,67, respectivamente, distintos dos identificados pelo fisco, dispostos no quadro I, coluna “IR Devido (A)”. Esses valores do IR Devido em cada ano-calendário constaram dos cálculos postos nos demonstrativos que instruem o processo às fls. 206 a 209, v-I, entregues ao contribuinte junto com o Auto de Infração.

Quadro I

Ano Calendário	IR Devido (A)	Saldo DAA Orig. Rest. (B)	IR Fonte (C)	Saldo AI	Soma (A+B+C)
2000	8.518,50	657,63	8.807,16	368,97	368,97
2001	15.951,88	7.880,19	14.980,56	8.851,51	8.851,51
2002	11.577,27	4.242,94	10.494,01	5.326,20	5.326,20
2003	13.703,55	1.521,21	11.027,59	4.197,17	4.197,17

Confrontados os valores da coluna “Saldo AI” com aqueles da coluna “Soma (A+B+C)” verifica-se inexistir engano ou erro nos cálculos efetivados pela autoridade fiscal quanto à apropriação do IR-Fonte contestado pela defesa.

Outra questão é dirigida à inadmissibilidade da multa de ofício agravada em razão de estar o tributo pago em momento anterior à formalização do lançamento.

Os pagamentos efetuados pelo contribuinte em razão da entrega das DAA retificadoras ocorreram durante o tempo em que transcorreu o procedimento fiscal. Para que houvesse espontaneidade deveria estar presente ou a condição havida na norma do artigo 138, do CTN, ou então, ofensa àquela do artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Como esta situação não atende a nenhum dos requisitos postos nas normas excludentes das penalidades, a razão não se encontra com a defesa quanto a esse aspecto.



Questiona-se também a falta de consideração de tributo anteriormente pago e que por esse motivo não deveria ocorrer o agravamento da penalidade.

Já esclarecido em momento anterior que o tributo pago por ocasião da entrega das DAA retificadoras não constitui fundamento para elidir a exigência de ofício, isto é, não constitui denúncia espontânea a retificação das DAA sob procedimento fiscal, nem tampouco o pagamento do tributo nesse momento implica em afastar a penalidade cabível no lançamento de ofício. As normas que permitem a espontaneidade são aquelas citadas na questão anterior e seus requisitos não são atendidos por esta situação.

A nulidade requerida por força do teórico cerceamento do direito de defesa que seria caracterizado pela falta de concessão de prazo para manifestação sobre o ato de não aceitar as declarações retificadoras, não encontra fundamento legal para subsunção.

A norma presente no art. 18 da MP 2.189-49, de 23/08/2001 não se presta para o fim proposto. Quis significar a defesa que o ato de apresentar essas declarações, mesmo durante o transcorrer do procedimento fiscal, implicaria em substituição das originais e deveria ser acolhida como base para o lançamento.

Essa norma trilha nesse sentido, no entanto, com a restrição de que a retificação terá essas características “(...) nas hipóteses em que admitida, (...)”.

“MP nº 2.189-49, de 2001 - Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.” (g.n.)

Durante o procedimento fiscal não se admite a retificação dos dados declarados para o período investigado. Fundamento na norma do artigo 21, do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982: “Art. 6º A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos da pessoa física, (...) desde que (...) e antes de iniciado o processo de lançamento ex officio”.

Conclui-se, pois, correta a atitude da autoridade responsável pela unidade de origem quanto à não aceitação das ditas retificadoras.

Questiona a defesa a inclusão no Auto de Infração do tributo devolvido por força da apresentação das DAA originais porque seria meio inadequado para esse fim e sem suporte legal. Ainda, que essa inclusão gerou multa de ofício sobre valor pago indevidamente e também, que essa atitude significa atribuir caráter de auferição de renda ao tributo restituído indevidamente e, por consequência, considerá-lo como base de cálculo de imposto e aplicar-lhe multa de ofício, constitui afronta “de maneira voraz ao princípio da estrita Legalidade dos Atos da Administração Pública”.

A questão tem centro na falta de fundamentação legal para que o fisco exija o tributo restituído indevidamente com a multa de ofício e por meio de Auto de Infração.



A penalidade aplicada foi a prevista no artigo 44, I e II, a qual tem por referência as infrações consubstanciadas pela *"falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata"*.

As três primeiras hipóteses não se aplicam à situação porque têm por referência aquelas de falta de pagamento ou recolhimento após o prazo ou ainda falta de declaração; a última, a qual tem por objeto a *declaração inexata*, alberga todas as infrações pertinentes à declaração de ajuste anual das pessoas físicas, e de outras espécies, que não sejam subsumidas à penalidades específicas. Nessa linha a definição contida no artigo 841, III, do Decreto nº 3.000, de 1999⁽¹⁾ *"fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida"*

Ainda justifica a aplicação da penalidade de ofício, a norma prevista no artigo 149, V, do CTN, *"O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte"*

Com esses fundamentos, correta a exigência de ofício do saldo de tributo restituído indevidamente porque fruto de uma DAA inexata e sujeito à penalidade de ofício, porque subsumida à norma do artigo 44, I ou II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Outra questão tem por objeto o excesso de exação por parte da sra. Auditora-Fiscal. Estaria configurado o comportamento ilícito pela exigência de imposto, taxa ou emolumentos que sabe indevidos ou quando devido, emprega, na cobrança, meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza, conforme a previsão legal do § 1º, do artigo 316, do Código Penal. Essa conduta estaria caracterizada pela exigência de tributo por meio de lançamento tributário quando os rendimentos e infrações já estariam corrigidos nas DAA retificadoras.

Conforme análises das questões anteriores, visto que as declarações retificadoras apresentadas no transcorrer do procedimento investigatório não produzem os mesmos efeitos que as originais, nem tampouco subsumem-se às hipóteses de denúncia espontânea.

Por esses motivos, o entendimento é totalmente equivocado tanto quanto a sua premissa quanto à sua conclusão.

A alegação de que o crédito tributário encontra-se quitado por pagamento deve ser feita perante a unidade de origem, mediante apresentação dos DARFs de referência, a fim

¹ Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99 - Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):
(...)

III - *fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;*
(...)

V - *estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;*
VI - *omitir receitas ou rendimentos.*

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.



de liquidar a exigência processual, oportunidade em que serão confrontados os valores e conferidos os acréscimos legais.

O entendimento de que o pagamento do tributo devido por decorrência das infrações elide a imposição penal é correto, por força da norma presente no artigo 14, da Lei nº 8.137, de 1990, no entanto, apenas quando comprovado o efetivo pagamento.

Quanto ao profundo descontentamento com a voracidade da administração, que, ao invés de pautar pela justa cobrança de tributos de cada um dos cidadãos brasileiros, acaba por incorrer em abuso de poder, voracidade, arbitrariedade e, principalmente, EXCESSO DE EXAÇÃO, cabe a este que escreve informar aos ilustres representantes e ao próprio contribuinte a preponderância do regime da legalidade neste País, por força da norma contida no artigo 5º, II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e que a ação fiscal é conformada a esse direcionamento, por força das normas postas no artigo 37, dessa Carta, e 2º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, não se pode construir hipóteses de condutas fiscais e tributárias nas quais haja preponderância do excesso ou de discricionariedade em prejuízo da pessoa fiscalizada, se esta observou as normas em vigor no momento de ocorrência dos fatos.

Pelos condicionamentos da moral, defeso tecer críticas à ação da Administração Tributária Federal quando as premissas de referência apresentam-se fundadas em normas jurídicas totalmente inadequadas, o que, por óbvio, regra geral conduzem a conclusões incorretas.

O questionamento dirigido à falta de manifestação por parte da relatora acerca da aceitação e apropriação dos pagamentos de Imposto de Renda efetuados pelo recorrente é inadequado, uma vez que esta informou sobre a inconformidade dos valores questionados com eventuais recolhimentos do tributo e a possibilidade da extinção do crédito mediante apresentação dos comprovantes na unidade de origem, fl. 274, v-II.

O pedido pela produção de novas provas depende de autorização em lei, decorrência do princípio da legalidade, já citado. Caso pretenda o recorrente apresentar novos documentos ao processo deverá justificar, comprovar e fundamentar o pedido em norma portadora de autorização nesse sentido.

De acordo com os esclarecimentos e justificativas deste voto, os pedidos pela nulidade e improcedência do feito, porque portador de tributo quitado, e pela improcedência da decisão *a quo*, não podem ser acolhidos.

Destarte, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância pela falta de abordagem de questionamento posto em Impugnação e ainda pelo cerceamento do direito de defesa que seria caracterizado pela falta de concessão de prazo para manifestação sobre o ato de não aceitar as declarações retificadoras, e quanto ao mérito, para NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 28 de maio de 2008.


NAURY FRAGOSO TANAKA