



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

**Processo n°** 13864.000056/2005-69  
**Recurso n°** 152.496 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 2002 a 2005  
**Acórdão n°** 102-49.337  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrente** PEDRO MARCOS MATIAS  
**Recorrida** 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003


**GLOSAS DE DESPESAS MÉDICAS E COM INSTRUÇÃO - FALTA DE COMPROVAÇÃO** - Devem ser glosadas as despesas não comprovadas. Não se considera espontânea a exclusão de despesas, na declaração de ajuste anual, após o início do procedimento de fiscalização.

**MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.**

O lançamento de multa qualificada exige que a autoridade fiscalizadora traga elementos para os autos que provem a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte, de forma a demonstrar que este quis os resultados que o art. 72 da lei 4.502/64 relaciona como caracterizadores da fraude, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los, como se verifica nos autos deste processo administrativo.

Recurso negado.

Acordam os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS  
Relator

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Alexandre Naoki Nishioka, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.



## Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão DRJ/SPO II nº 14.916, de 10/04/2006 (fls. 211/236), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento.

As infrações indicadas no lançamento e os argumentos de defesa suscitados pelo contribuinte foram sumariados pela pelo Órgão julgador a quo, nos seguintes termos:

*"Em ação levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 44.669,94, sendo R\$ 16.337,25 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 23.321,53 referente à multa de ofício proporcional e R\$ 5.011,16 juros de mora, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 167 a 175, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS, anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2004; e DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPESAS COM INSTRUÇÃO, anos-calendário 2001, 2002 e 2003.*

2. *O lançamento foi efetuado com base nos dispositivos legais devidamente informados no corpo do Auto de Infração, fls. 168 e 160.*

3. *A infração apurada, que resultou na constituição do crédito tributário referido, encontra-se relatada no Termo de Constatação Fiscal, fls. 160 e 163 a 166, anexo ao Auto de Infração, e nos dá conta dos seguintes aspectos:*

3.1. *Durante os trabalhos de malha fiscal, 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.*

*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'.*

*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:*

*Pro Odonto Atendimento Odontológico S/C Ltda – CNPJ 65.039.091/0001-14;*

*Fundação Valeparaibana de Ensino – CNPJ 60.191.244/0001-20;*

*CEDDA – Centro de Estudos da Disfunção Dento Articular S/c Ltda – CNPJ 01.880.477/0001-71;*

*Odontoclin Serviços Odontológicos Ltda. – CNPJ 45.698.693/0001-76;*

*Hospital Alvorada – CNPJ 50.482.298/0001-20;*

*SAMMAS Assessoria Empresarial S/C Ltda. ME – CNPJ 00.660.680/0001-70;*

*Maria Carmo Garcia – CPF 107.119.498-40;*

*Giselle Mazzeo Martins – CPF 159.411.788-83.*

*Sendo assim, em virtude do exposto acima e visando a objetividade dos trabalhos, foram intimadas apenas as pessoas físicas e jurídicas relacionadas anteriormente (circularização às fls. 141 a 151), com o intuito de se atestar a veracidade das deduções informadas na DIRPF do fiscalizado, cujas declarações constavam dos arquivos apreendidos.*

*Da fiscalização resultou os fatos abaixo discriminados.*

*3.2. GLOSA DE DEDUÇÕES COM DESPESAS MÉDICAS PLEITEADAS INDEVIDAMENTE. O contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes relativos às deduções declaradas a título de despesas de Instrução referentes aos exercícios 2001 a 2004;*

*3.3. No que se refere às despesas médicas, o contribuinte apresentou os comprovantes que relaciona em fl. 163.*

*3.4. AC 2001. Foi comprovado o valor pago a General Motors do Brasil Ltda., valor de R\$ 894,79. Em relação às despesas com Rosenei Fregnani do valor declarado de R\$ 3.675,00, houve comprovação de apenas R\$ 510,00, o que resultou na glosa da diferença entre o valor declarado e o comprovado;*

*3.5. O contribuinte não apresentou comprovantes de despesas declaradas em nome dos beneficiários Nilcilei Cardoso e Sul América, sendo os valores lançados com multa de 75%;*

*3.6. AC 2002. Os comprovantes dos pagamentos feitos a Giselle Mazzeo Martins e a CEDDA, informados na relação de doações e pagamentos efetuados, não foram apresentados, sendo o seu valor total lançado com multa qualificada de 150% em virtude do evidente intuito de fraude, conforme Termo de Constatação de fl. 160;*

*3.7. Foram comprovados os valores pagos à General Motors do Brasil Ltda., valor de R\$ 875,68 e a Rosenei Fregnani, valor de R\$ 2.270,00;*



3.8. AC. 2003. Os comprovantes dos pagamentos feitos ao Hospital Alvorada e a Maria do Carmo Garcia, informados na relação de doações e pagamentos efetuados, não foram apresentados, sendo o seu valor total lançado com a multa qualificada de 150% em virtude do evidente intuito de fraude, conforme Termo de Constatação (fls. 160);

3.9. Foram comprovados os valores pagos à General Motors do Brasil Ltda, no valor de R\$ 958,88;

3.10. AC. 2004. Os comprovantes dos pagamentos feitos ao Hospital Alvorada, informados na relação de doações e pagamentos efetuados, não foram apresentados, sendo o seu valor total lançado com a multa qualificada de 150% em virtude do evidente intuito de fraude, conforme Termo de Constatação (fls. 160);

3.11. Foram comprovados os valores pagos à General Motors do Brasil Ltda, no valor de R\$ 1.190,04;

3.12. GLOSA DE DEDUÇÕES COM DESPESAS COM ISNTRUÇÃO PELITEADAS INDEVIDAMENTE. No que se refere às despesas com instrução, o contribuinte apresentou os comprovantes relacinados em fls. 164/165.

3.13. AC 2001. Os comprovantes dos pagamentos feitos à UNIVAP, informados na relação de doações e pagamentos efetuados, não foram apresentados, sendo o seu valor total (sujeito ao limite individual vigente de R\$ 1.700,00) lançado com a multa qualificada de 150% em virtude do evidente intuito de fraude, conforme Termo de Constatação (fls. 160);

3.14. Foi comprovado o valor pago ao Colégio Evolução, no valor de R\$ 2.640,00. Tendo em vista o limite individual de dedução de despesas com instrução vigente, a despesa ficou limitada a R\$ 1.700,00;

3.15. AC 2002. Os comprovantes dos pagamentos feitos à SAMMAS – Assessoria Empresarial S/C Ltda., informados na relação de doações e pagamentos efetuados, não foram apresentados, sendo o seu valor total (sujeito ao limite individual vigente de R\$ 1.998,00) lançado com a multa qualificada de 150% em virtude do evidente intuito de fraude, conforme Termo de Constatação (fls. 160);

3.16. Foi comprovado o valor pago ao Colégio Evolução, no valor de R\$ 2.880,00. Tendo em vista o limite individual de dedução de despesas com instrução vigente, a despesa ficou limitada a R\$ 1.998,00;

3.17. AC 2003. Os comprovantes dos pagamentos feitos à UNIVAP, informados na relação de doações e pagamentos efetuados em nome da dependente Edna Martins Matias, não foram apresentados, sendo o seu valor total (sujeito ao limite individual vigente de R\$ 1.998,00) lançado com a multa qualificada de 150% em virtude do evidente intuito de fraude, conforme Termo de Constatação (fls. 160);

3.18. Foi comprovado o valor pago à UNIVAP, relativo a dependente Priscila Martins Matias, no valor de R\$ 2.406,00;

3.19. AC 2004. Foi comprovado o valor pago à UNIVAP, relativo a dependente Priscila Martins Matias, no valor de R\$ 3.232,40;

3.20. A fiscalização informa que o contribuinte efetuou entrega de declarações retificadoras (fls. 50/54; 69/73; 88/93 e 101/106), com pagamento do imposto (DARFs às fls. 123/126). No entanto, as declarações foram apresentadas após o início do procedimento fiscal, ou seja, sem o benefício da espontaneidade, conforme § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72;

4. O Auto de Infração foi lavrado em 16/12/2005, tomando o autuado ciência em 29/12/2005, conforme AR de fl. 178, ingressa com impugnação em 27/01/2006, fls. 186 a 208, 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 13 de outubro de 2005 e em 14 de outubro de 2005, à revisão de suas declarações (fls. 50, 69,88 e 101) e ao conseqüente pagamento de eventuais diferenças acerca do Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 123 a 140) tempestivamente, ou seja, antes da lavratura do auto de infração em pauta;

4.2. PRELIMINARMENTE. O contribuinte esclarece à autoridade julgadora que fora cientificado do início da ação fiscal em 23 de setembro de 2005 (fl. 39) – sexta-feira – e que procedeu, no dia 14 de outubro de 2005, ao pagamento do saldo devedor dos tributos devidos (fl. 123 a 140) dentro do prazo legal de 20 dias contados da intimação, conforme dispõe o artigo 47, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

4.3. argumenta estar totalmente improcedente a autuação, contudo, passa a discorrer sobre todas as suas razões de direito nos tópicos a seguir.

4.4. 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 2001, 2002, 2003 e 2004) 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. 50 a 106);

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

4.6. 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;

4.7. 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. 45 a 49);*

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

*4.9. 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. 170 a 174, o Auditor Fiscal cometeu equívocos ao proceder à apuração do Imposto de Renda originalmente devido, como segue:*

*Ano-calendário 2001: conforme demonstrativo que apresenta em fl. 191, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concernente ao ano-calendário de 2001 monta em R\$ 4.724,64, já devidamente quitado (DARFs fls. 123, 127, 128, 129, 130, 131 e 132), restando inadmissível o valor de R\$ 2.981,60 apurado erroneamente pelo Auditor Fiscal (fl. 170);*

*Ano-calendário 2002: conforme demonstrativo que apresenta em fl. 192, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concernente ao ano-calendário de 2002 monta em R\$ 4.536,95, já devidamente quitado (DARF fl. 125), restando inadmissível o valor de R\$ 2.430,45 apurado erroneamente pelo Auditor Fiscal (fl. 171);*

*Ano-calendário 2003: conforme demonstrativo que apresenta em fl. 193, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concernente ao ano-calendário de 2003 monta em R\$ 5.388,50, já devidamente quitado (DARF fls. 124 e 133), restando inadmissível o valor de R\$ 5.361,95, apurado erroneamente pelo Sr. Auditor-Fiscal (fl. 172);*

*Ano-calendário 2004. conforme demonstrativo que apresenta em fl. 194, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concernente ao ano-calendário de 2004 monta em R\$ 5.859,44, já devidamente quitado (DARF fls. 126, 135, 136, 137, 138, 139 e 140), restando inadmissível o valor de R\$ 5.563,25 apurado erroneamente pelo Auditor Fiscal (fl. 173);;*

*4.10. DA INADMISSIBILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO AGARAVADA – 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;*

*4.11. 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;*



4.12. *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;*

4.13. *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;*

4.14. *DA FALTA DE CONSIDERAÇÃO DE TRIBUTO ANTERIORMENTE PAGO - INADMISSIBILIDADE DE LANÇAMENTO.* Argumenta que o Auditor Fiscal ao lavrar o auto de infração não levou em consideração a orientação da própria Secretaria 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.

4.15. *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;*

4.16. *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 155), sem, contudo, ser ofertada oportunidade de defesa ao impugnante;

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

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

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

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

4.21. *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;*

4.22. *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;*

*4.23. 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;*

*4.24. 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;*

*4.25. 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 tornasse maior do que a real base de cálculo a ser considerada;*

*4.26. 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;*

*4.27. 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;*

*4.28. 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;*

*4.29. 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;*

*4.30. 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;*

*4.31. 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;*

*4.32. 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 aplicando-lhe multa de caráter de penalidade, a Auditora Fiscal afronta de maneira voraz o princípio da estrita Legalidade dos Atos da Administração Pública;*

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

*4.34. 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;*

*4.35. DO EXCESSO DE EXAÇÃO POR PARTE DA SRA. AUDITORA 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;*

*4.36. 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;*

*4.37. 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;*

*4.38. 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;*

*4.39. 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."*



Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau, por unanimidade de votos, manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

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

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

*Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.*

*Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*Iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de 75%, prescrita no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, é aplicável, sempre, nos lançamentos de ofício.*

*MULTA QUALIFICADA. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS E DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO conjunto probatório, levantado pela fiscalização, demonstra procedente a imputação da multa qualificada por estar evidenciado o intuito de fraude, com conseqüente redução do montante do imposto devido.*

*NÃO ACEITAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA.*

*Compete ao chefe da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte emitir notificação de não aceitação de declaração retificadora apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

*Lançamento Procedente*

O recurso voluntário interposto (fls. 240/274) repisa as mesmas razões expandidas na fase impugnatória: aduz que as infrações indicadas no lançamento foram integralmente impugnadas, tendo em vista que as despesas médicas e com instrução glosadas não constam nas declarações retificadoras apresentadas (em 13 e 14/10/2005 – fls. 50/54, 69/73, 88/93 e 101/106), antes da lavratura do Auto de Infração, e todo o imposto encontrado como devido foi pago sob a égide da espontaneidade (em 14/10/2005 – DARF às fls. 123/126), conforme dispõe o artigo 47 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, até o vigésimo dia subsequente até a data do recebimento do termo de início de fiscalização (datado de 23/09/2005 – fl. 39 – sexta-feira). Não há amparo na legislação para que referidas declarações não sejam aceitas, sem que ao menos fosse concedido direito de defesa, nos moldes do artigo 7º, inciso II, da IN SRF 185/02, tratando-se, portanto, de ato nulo do Delegado da Receita Federal e São José dos Campos/SP, e excesso de exação do Sr. Auditor Fiscal.



Argumenta que o artigo 147, § 1º, do CTN, veda a retificação da declaração somente quando vise a reduzir ou excluir tributo e antes de notificado o lançamento. Conclui destacando o equívoco do trabalho fiscal, que já se encontrava declarado e quitado.

Neste sentido, entende ser inadmissível o lançamento da multa qualificada, pois não há qualquer elemento nos autos a comprovar o intuito de fraude, razão pela qual não há que se falar em crime contra a ordem tributária.

Alega que a perda da espontaneidade, como quer o fisco, sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades, não se admitindo, em qualquer hipótese, a não-aceitação do pagamento de tributo já efetuado. O lançamento exige obrigação já extinta pelo pagamento. Cita a Solução de Consulta Interna nº 11, de 2002, que determina o aproveitamento dos pagamentos realizados no curso da ação fiscal, cobrando-se, apenas, eventual saldo remanescente, fato sobre o qual não se manifestou a decisão *a quo*.

Arrolamento de bens, consoante despacho à fl. 291.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Do exame das peças processuais, verifica-se que o lançamento e a decisão de primeiro grau analisaram corretamente os fatos e aplicaram o direito conforme previsto na legislação do imposto de renda.

Com efeito, entendo que o artigo 47 da Lei nº 9.430/1996 não se aplica ao caso em exame. Ocorreu no presente caso inversamente do que prevê referida norma. O contribuinte efetuou o pagamento, vinte dias após o início do procedimento de fiscalização, não do que havia declarado ou lançado, mas de alterações efetuadas nas declarações originais, objetivando tornar sem eficácia o trabalho fiscal. Todo o imposto apurado nas declarações originais (fls. 04/17), inclusive cotas e incentivos fiscais, foram utilizados para abater o imposto apurado no Auto de Infração, conforme se verifica nos Demonstrativos às fls. 170/173, o que demonstra a correção do procedimento fiscal. Os pagamentos realizados pelo sujeito passivo através das declarações retificadoras serão aproveitados para a amortização do débito lançado.

É exatamente esse o sentido da SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA Nº 11, de 18 de dezembro de 2002, mencionada pelo impugnante:

*Desta forma, conclui-se que pagamento erroneamente efetuado, antes da lavratura do auto de infração, por sujeito passivo que perdera a espontaneidade, não tem o condão de interromper o curso normal da ação fiscal. Deve ser lançado o crédito tributário total, sendo o pagamento efetuado utilizado para amortização do crédito tributário apurado, cobrando-se eventual saldo remanescente."*

Observe-se, por oportuno, que o lançamento deve abranger o crédito tributário total. Para efeito de cobrança é que se deduz os pagamentos efetuados pelo contribuinte, sob intimação fiscal, para amortização do crédito tributário apurado e cobrança do saldo remanescente. Os pagamentos realizados pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal (IRRF, cotas e incentivo fiscal), já foram aproveitados no lançamento (fls. 170/173), incidindo a multa de ofício apenas sobre a diferença do crédito tributário lançado no Auto de Infração.

A respeito da não-aceitação das declarações retificadoras, a fiscalização manifesta-se sobre o assunto através da INFORMAÇÃO FISCAL – MPF 08.1.20.00-2004-00275-8, fls. 156 a 158, no sentido de que a ciência do Termo de Início de Fiscalização afastou a espontaneidade do contribuinte para as operações do imposto de renda pessoa física dos exercícios de 2001 a 2004, anos-calendário 2001 a 2004, nos termos dos artigos 138 e 196 do CTN e art. 7º, I do PAF (Lei do Processo Administrativo Fiscal), tornando-se ineficazes as DIRPF retificadoras transmitidas em 13 e 14/10/2005. O Supervisor do procedimento fiscal, bem como o Chefe de Fiscalização, corroboraram com o entendimento acima apontado, e



encaminharam o mesmo ao Delegado da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos – DRF/SJCampos, que ratificou o ato para decisão (fl. 155), havendo o contribuinte tomado ciência do ato, conforme AR à fl. 159. A lavratura de Auto de Infração, além de constituir o crédito tributário, abrangeu o indeferimento do processamento da declaração retificadora, e foi cientificado ao contribuinte com prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar. No meu entender, não houve agressão ao direito de defesa do autuado.

A Instrução Normativa SRF nº 185, de 30 de julho de 2002, em seu art. 5º, prescreve:

*Art. 5º O chefe da unidade da SRF da jurisdição do contribuinte emitirá notificação de não aceitação de declaração retificadora:*

*I – que tenha por objeto a troca de modelo, conforme disposto no art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001;*

*II – apresentada durante o procedimento fiscal, nos termos do art. 7º, inciso I e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF); (grifei)*

*III – que altere matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo, nos termos do art. 145 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), com vistas a reduzi-lo.*

Conclui-se, portanto, que a espontaneidade do sujeito passivo já se encontrava obstada pelo Termo de Início de Fiscalização, e a apresentação das DIRPF retificadoras não tem o condão de produzir efeito algum. O artigo 147, § 1º, do CTN, deve ser interpretado de forma sistemática, em relação aos demais dispositivos que tratam da matéria.

Especificamente sobre a denúncia espontânea, o artigo 138 e seu § único, do Código Tributário Nacional, dispõe que:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Por sua vez, o artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal Federal, determina:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*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.**

Tendo em vista que o contribuinte havia sido intimado do início do procedimento fiscal em 23/09/2005 (fls. 38/39), e as declarações retificadoras fora apresentadas em 13 e 14/10/2005, não há que se falar em espontaneidade no cumprimento da obrigação tributária. Neste sentido é a jurisprudência pacífica deste Primeiro Conselho de Contribuintes. Correto, portanto, a constituição do crédito tributário com o acréscimo da multa de ofício, pois o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do contribuinte em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos (Parecer CST nº 2.716/1984).

Como o Auto de Infração glosou exatamente as despesas médicas e com instrução, retiradas das declarações originais através das declarações retificadoras, não comprovadas pelo sujeito passivo (sob intimação fiscal), entendo que as glosas efetuadas devem ser mantidas.

Quanto à multa qualificada, entendo que esta deve ser mantida, pois aplicada somente às despesas vinculadas ao Termo de Constatação Fiscal às fls. 160 e verso. Durante os trabalhos de malha fiscal, 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.

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'.

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. Entre as pessoas físicas e jurídicas que participavam do ilícito penal e tributário encontravam-se: Pro Odonto Atendimento Odontológico S/C Ltda – CNPJ 65.039.091/0001-14; Fundação Valeparaibana de Ensino – CNPJ 60.191.244/0001-20; CEDDA – Centro de Estudos da Disfunção Dento Articular S/c Ltda – CNPJ 01.880.477/0001-71; Odontoclin Serviços Odontológicos Ltda. – CNPJ 45.698.693/0001-76; Hospital Alvorada – CNPJ 50.482.298/0001-20; SAMMAS Assessoria Empresarial S/C Ltda. ME – CNPJ 00.660.680/0001-70; Maria Carmo Garcia – CPF 107.119.498-40; Giselle Mazzeo Martins – CPF 159.411.788-83.



Em face ao exposto, NEGO provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, 09 de outubro de 2008.

  
JOSÉ RAIMUNDO COSTA SANTOS