



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

---

<b>Processo nº</b>	13884.003894/2005-56
<b>Recurso nº</b>	152.100 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 2001 a 2004
<b>Acórdão nº</b>	102-48.687
<b>Sessão de</b>	06 de julho de 2007
<b>Recorrente</b>	JOSÉ RUBENS CALVO
<b>Recorrida</b>	7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

---

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: LANÇAMENTO - NULIDADE - Não é nulo o auto de infração, lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, permitindo ao contribuinte exercer plenamente sua defesa.

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

MULTA QUALIFICADA. GLOSA DE DEDUÇÕES- cabalmente comprovado o intuito doloso do contribuinte, mantém-se as glosas com multa qualificada.

Preliminar rejeitada.


Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente

✓



ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA  
Relator

FORMALIZADO EM: 29 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausentes, no momento do julgamento, os Conselheiros SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA.

## Relatório

JOSÉ RUBENS CALVO recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 7ª TURMA/DRJ – SÃO PAULO/SP II, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Trata-se de exigência de IRPF no valor original de R\$ 63.957,45 (inclusos os consectários legais até a data da lavratura do auto de infração).

Em razão de sua pertinência, peço vênha para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

*“Em ação levada a efeito na contribuinte acima qualificado, foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 63.957,45, sendo R\$ 22.434,69 a título de Imposto de Renda Pessoa Física, R\$ 30.368,86 referente à multa de ofício proporcional e R\$ 11.153,90 juros de mora, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 169 a 178, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI, ano-calendário 2003, DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPESAS COM INSTRUÇÃO, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003 e DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI, ano-calendário de 2003.*

*2.O lançamento está fundamentado nos arts. 1º a 3º da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º a 3º da Lei nº 8.134/1990; arts. 4º, 8º, 33 e 35 da Lei nº 9.250/95; art. 43, incisos XIV e XV do RIR/1999; art. 1º da Lei nº 9.887/1999; arts. 1º e 2º da Medida provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002; art. 11, § 3º do Decreto nº 5.844/1943; arts. 43, 73, 80 a 83, do RIR/1999; art. 11 da Lei 9.532/97; art. 61 da MP nº 2.158-35.*

*3.A infração apurada, que resultou na constituição do crédito tributário referido, encontra-se relatada no Termo de Constatação Fiscal, fls. 146 a 160, anexo ao Auto de Infração, e nos dá conta dos seguintes aspectos:*

*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 (fls. 20 a 21), 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.*

*A*

*Através do Ofício n.º 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 policia 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 (fls. 27 e 28).*

*Através do ofício n.º 412/5/2004 da Delegacia da Polícia Federal (fl. 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 n.º 19-128/2003, sendo que depois de realizada a extração das cópias o referido material foi restituído através do ofício n.º 217/2004 do gabinete da Delegacia da Receita Federal (fls. 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:*

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

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

*Maria Carmo Garcia – CPF 107.119.498-40*

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

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

*Giselle Mazzeo Martins – CPF 159.411.788-83.*

*Hospital Alvorada S/C Ltda – CNPJ 50.482.298/0001-91;*

*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 12/05/2005, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização (fl. 48), o qual foi encaminhado ao contribuinte juntamente com Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.20.00-2005-00166-2 (fls. 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 16/05/2005 (fl. 49), assim, o prazo para atendimento à intimação esgotar-se-ia em 06/06/2005.*

*Em 01/06/2005 o contribuinte constituiu como seus advogados Srs. Antônio Branisso Sobrinho, Antônio Celso Abrahão Branisso e a Sra. Viviane Siqueira Leite (fl. 52).*

*Em 03/06/2005, o interessado protocolizou solicitação de dilação do prazo para atendimento ao Termo de Intimação por mais 30 dias, tendo sido deferida a solicitação; o novo prazo limite para atendimento passou a ser 06/07/2005 (fls. 50 e 51);*

*Em 29/06/2005, foi lavrado Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento*

*A*

*Fiscal (fl. 53), cuja ciência ocorreu em 01/07/2005 (fl. 54);*

*Em 11/07/2005 nenhum documento havia sido apresentado, razão pela qual foi lavrado Termo de Reintimação Fiscal (fls. 55), tendo a ciência postal ocorrido em 18/07/2005 (fls. 56). O prazo para atendimento a esta Reintimação expirou em 25/07/2005.*

*Em 05/09/2005 foi lavrado Termo de Continuação (fl. 59), no qual fez-se constar expressamente o fato de que nenhum documento havia sido apresentado até aquela data, a ciência deu-se em 08/09/2005 (fl. 60).*

*Em 05/09/2005 a fiscalização prestou a Informação Fiscal constante das folhas 61 a 68, que, acatada em sua proposta pelo Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em São José dos Campos, gerou a Notificação de não aceitação das Declarações de Imposto de Renda – DIRPF/Retificadoras transmitidas no curso da ação fiscal (fl. 69). Ambos os documentos foram encaminhados ao contribuinte, para ciência, tendo esta ocorrido em 09/09/2005 (fls. 70).*

*Dos documentos apresentados em 08/09/2005, que buscavam comprovar a pertinência das deduções declaradas em suas DIRPF dos anos-calendário 2000 a 2003, resultou o que segue:*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI. Informa a fiscalização que o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes de rendimentos anuais, no qual incluem-se as informações referentes à Previdência Oficial, e comprovantes das contribuições à Previdência Privada e FAPI, referentes aos anos-calendário de 2000 a 2003;*

*- em atendimento, o contribuinte apresentou os documentos relacionados nos itens 1 a 10 da fl. 149;*

*- embora intimado, o contribuinte não apresentou o informe de Rendimentos anual referente ao ano-calendário de 2003 do Itaú Vida e Previdência S/A, limitando-se a apresentar o documento de fl. 125 que corresponde unicamente a um extrato, razão pela qual foi desconsiderado. Prevaleceu o valor constante da DIRF, apresentada pela pessoa jurídica, doc. em fl. 143. O imposto retido na fonte correspondente ao rendimento foi computado para fins de apuração do imposto de renda;*

*- foi efetuada a inclusão da dedução comprovada e não declarada, valor de R\$ 816,85, fl. 97, ano-calendário de 2001;*

*- no ano-calendário de 2003, o contribuinte declarou valores de previdência privada no montante de R\$ 31.265, que restou limitado a R\$ 9.862,66 (12% de R\$ 82.188,91). Após verificações fiscais, comprovou-se a contribuição de R\$ 319,10. Dessa forma, foi efetuada a glosa da diferença entre o declarado e computado e o comprovado (R\$ 9.862,66 – R\$ 319,10 = R\$ 9.543,56), sobre a qual incidiu a multa de ofício de 75%;*

*DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES. O contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes relativos às deduções declaradas a título de dependentes dos anos-calendário de 2000 a 2003, em resposta apresentou os documentos relacionados em fl. 150;*

*Da análise dos documentos apresentados, a fiscalização chegou às seguintes conclusões: quanto à cônjuge EDNA DE ARAÚJO CALVO, não foi encontrada DIRPF para os anos-calendário de 2000 e 2001, assim, aceitou-se a dedução da cônjuge como dependente para esses períodos. Quanto aos anos-calendário 2002 e 2003, a cônjuge apresentou DIRPF em seu próprio nome, oferecendo regularmente à tributação os rendimentos auferidos (fl. 144). Assim, foi efetuada a glosa da dependente nos anos-calendário de 2002 e 2003, sobre o qual incidiu a multa de ofício de 75%;*

*A*

- quanto à mãe, *IDOMENA NEVES CALVO*, a dedução foi aceita para todos os períodos sob fiscalização;

- quanto a *EDMARA CRISTINA CALVO*, nenhum documento foi apresentado comprovando a dedutibilidade da referida dependente, ensejando a glosa da mesma para os anos-calendário de 2000 e 2001, sobre a qual incidiu a multa de ofício de 75%;

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.** O contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes relativos às deduções declaradas a título de despesas de Instrução referentes aos anos-calendário de 2000 a 2003, exercício 2001 a 2004;

*AC 2000.* Foram glosados os valores incluídos indevidamente como despesas de instrução na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2000, em benefício da *UNIVAP*, com valor declarado de R\$ 4.600,00 (R\$ 1.700,00 por estudante), perfazendo um montante computado de R\$ 3.400,00, sobre o qual incidiu multa de ofício de 150%;

*AC 2001.* Foram glosados os valores incluídos indevidamente como despesas de instrução na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2001, em benefício de *SAMAS*, R\$ 1.700,00, e *UNIVAP*, R\$ 3.400,00, mesmo com a aplicação do limite legal o valor computado de dedução permaneceu R\$ 5.100,00. Sobre a glosa, R\$ 5.100,00, incidiu multa de ofício de 150%;

*AC 2002.* Foram glosados os valores incluídos indevidamente como despesas de instrução na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2002, em benefício de *SAMAS*, R\$ 4.000,00 (sujeito ao limite de R\$ 1.998,00 por estudante), perfazendo o montante computado de R\$ 3.996,00 sobre o qual incidiu multa de ofício de 150%;

*AC 2003.* Relativamente ao documento apresentado, fl. 138 e 139, verificou-se não constar do mesmo qualquer quitação, razão pela qual não foi considerado. Destaque-se a informação prestada no recibo de fl. 40 que afirma dar quitação à referida parcela, não constando, contudo, a data em que ocorreu o pagamento, supôs-se que ocorreu o pagamento na data da emissão do documento (13/09/2005), não podendo ser apropriado referido pagamento ao ano-calendário de 2003;

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS.** O contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes relativos às deduções declaradas a título de despesas referentes aos anos-calendário de 2000 a 2003;

*AC 2000.* Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou unicamente o comprovante de rendimentos da *General Motors do Brasil Ltda.*, fl. 87, no valor de R\$ 1.074,28, que foi aceito;

paralelamente, foram enviados termos de intimação para as pessoas físicas e jurídicas prestadoras dos serviços indicadas na *DIRPF*, com o intuito de se atestar a veracidade das deduções informadas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, sendo que, à vista das respostas obtidas, foram glosados os valores incluídos indevidamente como despesas médicas na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2000 no montante total de R\$ 12.400,00, sobre os quais incidiu multa de ofício de 150%;

*AC 2001.* Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou unicamente o comprovante da *General Motors do Brasil Ltda.*, fl. 95, no valor de R\$ 1.273,97, que foi aceito;

paralelamente, foram enviados termos de intimação para as pessoas físicas e jurídicas prestadoras dos serviços indicadas na *DIRPF*, com o intuito de se atestar a veracidade das deduções informadas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, sendo que, à vista das respostas obtidas, foram glosados os valores incluídos indevidamente

*como despesas médicas na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2001 no montante total de R\$ 13.000,00, sobre os quais incidiu multa de ofício de 150%;*

*AC 2002. Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou unicamente o comprovante da General Motors do Brasil Ltda., fl. 105, no valor de R\$ 1.357,76, que foi aceito;*

*- paralelamente, foram enviados termos de intimação para as pessoas físicas e jurídicas prestadoras dos serviços indicadas na DIRPF, com o intuito de se atestar a veracidade das deduções informadas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, sendo que, à vista das respostas obtidas, foram glosados os valores incluídos indevidamente como despesas médicas na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2002 no montante total de R\$ 17.900,00, sobre os quais incidiu multa de ofício de 150%;*

*AC 2003. Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou o comprovante da General Motors do Brasil Ltda., fl. 121, no valor de R\$ 769,28, que foi aceito no cômputo da apuração da base de cálculo. Foram apresentados, também, comprovantes da Associação dos Advogados de SJC, referentes a Sra. Idomena Neves Calvo, fls. 126 a 128, nos valores de R\$ 229,69, R\$ 229,69, R\$ 249,69;*

*- paralelamente, foi enviado termo de intimação para a pessoa jurídica prestadora de serviços indicada na DIRPF, com o intuito de se atestar a veracidade das deduções informadas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, sendo que, à vista da resposta obtida, foi glosado o valor incluído indevidamente como despesas médicas na Declaração de Ajuste anual do ano-calendário 2003 no montante total de R\$ 13.500,00, sobre os quais incidiu multa de ofício de 150%;*

*- 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 1º/11/2005, tomando o autuado ciência em 07/11/2005, conforme AR de fl. 186, ingressa com impugnação em 06/12/2005, na qual procura demonstrar a improcedência da autuação, alegando, em resumo, o seguinte:*

*- 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 02 de agosto de 2005, à revisão de suas declarações (fls. 81 a 120) e ao conseqüente pagamento de eventuais diferenças acerca do Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 86, 94, 104 e 114 a 120) tempestivamente, ou seja, antes da lavratura do auto de infração em pauta;*

*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 e cópias dos DARFs (fls. 81 a 120);*

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

*- 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;*

A

- 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. 71 a 76);

- 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;

**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. 161 a 168, 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 197, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concernente ao ano-calendário de 2000 monta em R\$ 3.662,38 (três mil, seiscentos e sessenta e dois reais e trinta e oito centavos), já devidamente quitado (DARF fl. 86), restando inadmissível o valor de R\$ 4.642,00 apurado erroneamente pela Auditora Fiscal (fl. 173);*

*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\$ 6.359,13, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 7.338,76, conforme comprovado nas fls. 87 e 88;*

*Assim, o impugnante requer seja considerado, no cálculo do imposto, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou seja, R\$ 7.338,76;*

*Ano-calendário 2001: conforme demonstrativo que apresenta em fls. 198/199, o saldo originário de imposto de renda a ser pago, concernente ao ano-calendário de 2001 monta em R\$ 4.407,00 (quatro mil, quatrocentos e sete reais), já devidamente quitado (DARF fl. 94), restando inadmissível o valor de R\$ 5.049,87 apurado erroneamente pela Auditora Fiscal (fl. 174);*

*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\$ 6.839,86, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 7.482,73, conforme comprovado nas fls. 95 e 96;*

*Assim, o impugnante requer seja considerado, no cálculo do imposto, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou seja, R\$ 7.482,73;*

*Ano-calendário 2002: ao proceder ao cálculo do imposto devido, a Auditora Fiscal enganou-se e considerou como imposto de renda retido na fonte o valor de R\$ 5.600,39, ao invés de considerar o valor correto no montante de R\$ 6.180,03, conforme comprovado nas fls. 105 e 106;*

*Em decorrência deste errôneo procedimento, a Auditora Fiscal acabou por apurar um valor de imposto maior do que o realmente devido, qual seja, R\$ 6.371,20, quando, na verdade, o valor do imposto montava em apenas R\$ 5.441,76, fls. 98 a 103;*

*Assim, o impugnante requer seja considerado, no cálculo do imposto, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou seja, R\$ 6.180,03;*

*Ano-calendário 2003: Acerca da glosa efetuada pela Auditora Fiscal no montante de R\$ 13.001,04, fl. 177, tem-se que fora composta pelos seguintes valores: FAPI R\$ 9.543,56; Despesa com Instrução R\$ 1.998,00; não identificado R\$ 187,48;*

*A*

*Argumenta o impugnante que, no Termo de Constatação Fiscal a Auditora Fiscal havia acatado os recibos comprovantes de despesas com instrução da dependente Ana Cláudia Calvo (fls. 129 a 140), entretanto, a fiscalização acabou por proceder erroneamente à glosa no valor de R\$ 1.998,00 (fl. 164) correspondente às despesas com instrução da dependente Ana Cláudia Calvo, equivocando-se no momento de proceder ao cálculo do Imposto devido;*

*Assim, por se tratar de glosa indevida, requer a reconsideração desse valor no cálculo do Imposto devido;*

*Alega que o valor correspondente a R\$ 187,48 fora, equivocadamente, incluído como sendo glosa de despesas, quando, na verdade, trata-se de receita correspondente à rendimento tributável de pessoa jurídica (Itaú Vida e Previdência S/A, fl. 156). Tal valor, uma vez se tratando de rendimentos de pessoa jurídica, já havia sido tributado por meio de Declaração de Ajuste Retificadora e correspondente DARF comprovando sua quitação (fls. 114 a 120);*

*Resta claramente demonstrado o equívoco em que ocorreu a fiscalização, razão pela qual requer o impugnante sejam tais valores excluídos do montante glosado para fins de cálculo de imposto devido;*

**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;*

*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;*

*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;*

*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;*

**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;*

**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 61 a 69), sem, contudo, ser ofertada oportunidade de defesa ao impugnante;*

*- entretanto, complementa o impugnante, não fora notificado em qualquer momento acerca desta não aceitação, tampouco teve oportunidade de se defender, caracterizando o ato do Delegado em cerceamento de direito de defesa do Impugnante;*

*- alega não haver nenhum vício ou ilegalidade nas Declarações DIRPF Retificadoras*

A

*apresentadas pelo Impugnante;*

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

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

*- 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;*

*- 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;*

*- 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;*

*- 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;*

*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 (fls. 156 a 157; 173 a 177), 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;*

*- 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;*

*- novamente, faz demonstração do valor que deveria ser utilizado para calcular a Base de Cálculo do imposto de Renda eventualmente remanescente, bem como demonstra o valor que a Auditora Fiscal utilizou (fls. 207 e 208);*

*- 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;*

*- 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;*

*- 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;*

*- 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,*

*A*

*eventualmente, ser ressarcido pelos cofres públicos daquele imposto pago a maior ao longo do ano-calendário em questão;*

*- 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;*

*- 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;*

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

*- 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;*

*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;*

*- 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;*

*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;*

*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.'*

A DRJ proferiu em 27 de março de 2006 o Acórdão nº 17-14.730, do qual se extrai as seguintes ementas (verbis):

*"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.** O 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 em Parte”**

Aludida decisão foi cientificada em 24/04/2006 (AR fl. 253), sendo que o recurso voluntário, interposto em 24/05/2006 (fls. 256-289), repisa e aprofundas as alegações da peça impugnatória, apresentando as seguintes alegações finais(verbis):

**“IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS.**

*Ante toda a exposição fática e de direito, inclusive na Impugnação apresentada, restando exaustivamente comprovada a quitação do imposto devido pelo Recorrente muito antes da Sra. Auditora-fiscal proceder ao lançamento do auto de infração vertente, bem como diante de toda a preocupação por parte do Recorrente em pautar pela economia processual e pela transparência de seus atos, chega-se facilmente à conclusão que trata-se de uma atitude voraz e arbitrária por parte da autoridade fiscal no momento em que procede ao lançamento de tributo devidamente quitado.*

*O Recorrente, por sua vez, deixou mais do que sedimentada a sua intenção em manter seus tributos devidamente quitados, sendo que, infelizmente, atingida pela desinformação, acabou por incorrer em equívocos ao elaborar suas declarações de ajuste concernentes aos anos-calendário em epígrafe.*

*Porém, assim que foi informado de seu equívoco, imediatamente procedeu à retificação das mesmas, com a conseqüente quitação integral do tributo resultante, demonstrando sua boa-fé para com os cofres públicos.*

*A autoridade fiscal, por sua vez, ao contrário do Recorrente, demonstra um grande descaso e uma verdadeira má-fé para com o Contribuinte, ao proceder ao lançamento do auto de infração vertente, tendo completa ciência de que os tributos objetos do auto de infração, já haviam sido anteriormente quitados.*

*Ademais, tanto a Sra. Auditora-fiscal, quanto a Sra. Relatora do julgamento da Impugnação em 1ª instância administrativa deixaram de dar qualquer embasamento legal no tocante ao procedimento arditoso de se acrescentar na base de cálculo para apuração do imposto devido valores de restituições consideradas como indevidas (item 37 ao 45 do Relatório - fs. 236 e 237), acarretando, com isto, valores maiores de penalidades de ordem tributária, ato este veementemente contestado ao longo da presente defesa, em virtude de NÃO TER QUALQUER EMBASAMENTO LEGAL QUE SUSTENTE TAL PRÁTICA e, que afronta de maneira voraz o princípio da estrita legalidade da Administração Pública.(grifos do original)*

*Trata-se, pois, de verdadeiro corporativismo por parte da Administração Pública, traduzindo-se o julgamento da Sra. Relatora em estrito ato de vontade própria, haja vista ter sustentado prática administrativa que não encontra qualquer respaldo legal.*

*A*

*Desta forma, o Recorrente 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.*

*V-DO PEDIDO.*

*Ante todo o exposto, no sentido de que não se faz possível a lavratura de auto de infração que visa exigir crédito tributário quando este se encontra extinto por pagamento:*

*seja declarada a nulidade do ato da Sra. Auditora-Fiscal, que, insubsistentemente, lançou auto de infração sobre tributo anteriormente quitado;*

*seja julgado improcedente o auto de infração ora impugnado, declarando-se sua nulidade e cancelando-se seu respectivo registro de débito equivocadamente lançado, haja vista, frise-se, existência de prévio pagamento do imposto lançado;*

*seja julgada totalmente improcedente a decisão proferida com base no acórdão DRJ/SPOII n.º 14.730 de 27 de março de 2006;*

*d) requer a produção de todos os meios de prova admitidos no processo administrativo, notadamente a juntada de novos documentos e outros que se fizerem eventualmente necessários."*

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 06/06/2006 (fl. 305).

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Conforme relatado o crédito tributário exigido, refere-se a glosa de deduções, que segundo o fisco seriam inexistentes.

Passo a apreciar as alegações do recorrente.

Com a devida vênia, adoto os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida, isso porque tais razões de decidir não merecem reparos (*verbis*).

*“DA PRÉVIA ENTREGA DE DECLARAÇÕES DE AJUSTE RETIFICADORAS E CONSEQÜENTE PAGAMENTO DE IMPOSTO DE RENDA.*

*10. 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 e cópias dos DARFs (fls. 81 a 120).*

*11. Pondera 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. 71 a 76);*

*12. Complementa, 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.*

*13. Seguindo essa linha de raciocínio, o impugnante questiona a Multa de Ofício por entender ocorrida a denúncia espontânea, ainda, defende inexistir infração penal e acusa ocorrência de excesso de exação por parte da Auditora Fiscal.*

*14. Percebe-se dos argumentos acima que o impugnante invoca a Denúncia Espontânea de que trata o artigo 138 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Assim, cabe a leitura do dispositivo legal que rege a matéria:*

*'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.'*

*15. A denúncia espontânea constitui-se em instrumento de exclusão da*

A

*responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário Penal, devendo o denunciante, para cumprir o prescrito na norma, noticiar à Administração Fazendária sobre a infração ocorrida, comprovando, se for o caso, o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada, desde que não haja nenhum procedimento administrativo ou medida fiscalizatória já iniciada e relacionada ao ilícito confessado.*

*16. Assim, à vista do artigo 138 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pode-se destacar os pressupostos de admissibilidade para a denúncia espontânea:*

*a) tempestividade da denúncia: 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.*

*Relativamente a matéria do procedimento fiscal iniciado, deverá ser exigida a especificidade do procedimento administrativo ou da medida de fiscalização, com seu direto relacionamento à infração fiscal, para que não se possibilite ao contribuinte o gozo do benefício constante do art. 138 do Código Tributário. Apenas assim é que poderá o fisco tolher o direito subjetivo do contribuinte autodenunciante de ver excluída sua responsabilidade tributária pela prática de ilícito tributário administrativo.*

*b) pagamento do tributo devido ou do depósito da importância arbitrada: apenas com a satisfação integral, a tempo e modo dispostos normativamente, poderá a denúncia almejar os fins previstos no art. 138 do CTN;*

*17. Dessa forma, comporta a análise do caso concreto, à vista dos pressupostos de admissibilidade acima destacados, a fim de se apurar a ocorrência ou não da denúncia espontânea por parte do contribuinte em causa.*

*18. No que tange à "Tempestividade da Denúncia", primeiro pressuposto da Denúncia Espontânea, necessário verificar quando iniciou o procedimento fiscal e qual a matéria a ele relativa, para, tomando como partida deste marco, verificar se ocorreu a auto-denúncia.*

*19. Nesse propósito, verifica-se que o procedimento fiscal teve início com o MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.20.00-2005-00166-2 (fl. 1), para o contribuinte em epígrafe, matéria Imposto de Renda Pessoa Física e período de 01/2000 a 12/2003, mediante lavratura do Termo de Início de Fiscalização, fl. 48, tendo o contribuinte tomado ciência dos mesmos em 16/05/2005 (AR de fl. 49).*

*20. Através do documento de fls. 50 e 51, protocolizado em 03/06/2005, o contribuinte em epígrafe solicita prorrogação de prazo para atendimento de intimação feita através do Termo de Início de Fiscalização, tendo lhe sido concedida.*

*21. Foi emitido o Termo de Reintimação Fiscal de fl. 55, concedendo mais prazo para atendimento da intimação, tendo o contribuinte tomado ciência do mesmo em 18/07/2005, AR de fl. 56.*

*22. Através do documento de fls. 57 e 58, protocolizado em 26/07/2005, o contribuinte em epígrafe solicita prorrogação de prazo para atendimento de intimação feita através do Termo de Início de Fiscalização e de Reintimação, tendo lhe sido concedida através do documento de fl. 59 (Termo de Continuação e de Prorrogação de Prazo).*

*23. Em 05/09/2005 a Auditora Fiscal identifica existência de entrega de DIRPF retificadoras, anos-calendário em referência, bem como identifica recolhimento de valores a título de Imposto de Renda, lavrando, em consequência, o Termo de Informação Fiscal de fls. 61 a 68.*

*A*

24. Em 08/09/2005, o contribuinte, através de seu advogado, protocoliza documento de fls. 71 a 76, informando in verbis:

*'JOSÉ RUBENS CALVO... em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal acima e ao Termo de Reintimação Fiscal s/nº, de 11 de julho de 2005, expor e requerer quanto segue: (...)*

*Assim, em atendimento às presentes solicitações, o fiscalizado procedeu ao levantamento dos dados acima elencados, sendo que, ao revisar as respectivas declarações de imposto de renda, correspondentes aos anos-calendário em epígrafe, pôde perceber que constavam das mesmas informações incorretas concernentes a alguns dos itens levantados pelo Ilustre Auditor-Fiscal.*

*Dessa forma, convencido destes equívocos, procedeu imediatamente à retificação de suas declarações do imposto de renda, em data de 02 de agosto, transmitindo-as, via Internet, à Receita Federal do Brasil, consoante cópias anexas (anos-calendário 2000 – Recibo nº 2516506482; 2001 – Recibo nº 3859458249; 2002 – Recibo nº 20.70.56.79.83-71 e 2003 – Recibo nº 02.93.99.13.46-36).*

*Nesse sentido, da mesma forma procedeu ao pagamento do imposto devido em 24 de agosto, nos valores originais e totais de (...)*

25. Da análise dos fatos e dos documentos acima mencionados, extraem-se os seguintes dados:

*- o início do procedimento fiscal no contribuinte JOSÉ RUBENS CALVO, CPF 201.632.828-20, ocorreu em 16/05/2005, fl. 49.*

*A matéria do procedimento fiscal iniciado em 16/05/2005 refere-se ao Imposto de Renda Pessoa Física, período de janeiro do ano-calendário de 2000 a dezembro do ano-calendário de 2003.*

*Ainda, foram solicitados ao contribuinte, especificamente, por meio de Intimações, os comprovantes originais e cópias dos Rendimentos anuais referentes aos períodos sob fiscalização, os comprovantes originais de despesas com instrução, comprovantes originais de despesas médicas e documentação hábil comprobatória de relação de dependência dos dependentes informados nas DIRPF, dentre outros documentos.*

*que as Declarações de Imposto de Renda Retificadoras, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, foram entregues em 02/08/2005, e o imposto a pagar apurado através das mesmas foi recolhido em 24/08/2005, através dos DARF de fls. 86, 94, 104 e 114.*

26. Assim, tem-se que, a ciência por parte do contribuinte do Termo de Início de Fiscalização afastou a espontaneidade do mesmo relativamente às operações do Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, nos termos dos arts. 138 e 196 do CTN e art. 7º, inciso I, do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70235/1972).

27. Conclui-se, assim, que em 02/08/2005, quando enviadas, via internet, as DIRPF retificadoras, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, já havia procedimento fiscal em andamento para o mesmo tributo, anos-calendário e matéria, cujo início se deu em 16/05/2005, não caracterizando espontânea a referida entrega de retificadoras.

28. O ato que determina 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). Afastada a espontaneidade, fica obstada a retificação da declaração de rendimentos por iniciativa do contribuinte (RJR/99, art 832).

A

29. Ressalte-se, ainda, que o art. 47 da Lei nº 9.430/1996 estendeu os efeitos da espontaneidade aos primeiros vinte dias do curso da ação fiscal, permitindo o pagamento dos tributos já lançados ou declarados sem o acréscimo da multa de ofício, na tentativa de abrandar o rigor do parágrafo único do artigo 138 do CTN.

30. Contudo, também sob a ótica do art. 47 da Lei nº 9.430/1996, não há espontaneidade no pagamento do tributo, primeiro, porque o tributo não estava lançado ou declarado, depois, a entrega de declaração retificadora (ou seja, lançamento por parte do contribuinte) estava proibida quando do recolhimento de valores, por último, porque o pagamento parcial e extemporâneo foi efetuado em 24/08/2005, isto é, 222 dias após o início do procedimento fiscal.

31. Note-se que, diferentemente do que diz o impugnante, o afastamento da espontaneidade do contribuinte se dá com a ciência do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, e não com o lançamento do imposto.

32. Pelo exposto, verifica-se, cristalinamente, que o primeiro pressuposto para que se possa admitir a ocorrência da denúncia espontânea não se cumpriu, qual seja, a tempestividade da denúncia, caindo por terra o argumento do impugnante.

33. Quanto ao segundo pressuposto – Pagamento integral do tributo devido ou depósito de importância arbitrada – passar-se-á a análise, embora infrutífera para fins do benefício da Denúncia Espontânea, já que esta foi afastada pela intempestividade, conforme acima concluído, mas em razão do alegado erro no lançamento, dada a falta de consideração do Imposto de Renda Retido na Fonte, por parte da Auditora Fiscal.

34. Do cálculo do Imposto de Renda Devido no Auto de Infração – ausência de dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte.

35. Analisando o procedimento fiscal relativamente ao cálculo do Imposto de Renda devido, demonstrativos de fls. 173 a 178, comporta reproduzir os principais aspectos, à vista do argumento do impugnante de que o Imposto de Renda Retido na Fonte não foi deduzido do imposto devido calculado pelo Auditor Fiscal. Observe-se:

Ano-calendário 2000 (fl. 173).

a) Imposto Devido Calculado = R\$ 11.001,13

b) Imposto de Renda Retido na Fonte e não restituído = R\$ 6.359,13

Saldo do Imposto a Pagar (a-b) = R\$ 4.642,

Ano-calendário 2001 (fl. 174).

a) Imposto Devido Calculado = R\$ 11.889,73

b) Imposto de Renda Retido na Fonte e não restituído = R\$ 6.839,86

Saldo do Imposto a Pagar (a-b) = R\$ 5.049,87

Ano-calendário 2002 (fl. 175/176).

a) Imposto Devido Calculado = R\$ 11.971,59

b) Imposto de Renda Retido na Fonte e não restituído = R\$ 6.180,03

Saldo do Imposto a Pagar (a-b) = R\$ 5.791,56

Ano-calendário 2003 (fl. 177).

a) Imposto Devido Calculado: R\$ 16.080,51

A

*b) Imposto de Renda Retido na Fonte e não restituído = R\$ 8.141,47*

*(R\$ 598,32 pelo INSS; R\$ 7.316,97 pela GM; R\$ 84,65 pela PREVI-GM; 141,53 pela ITAU VIDA PREV.)*

*c) Imposto a Pagar Declarado = R\$ 987,78 (DARF fls. 115 a 120).*

*Saldo do Imposto a Pagar (a-b) - c = R\$ 6.951,26.*

*36. Pelo acima exposto, verifica-se que o cálculo do Imposto de Renda apurado pela fiscalização, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, foi corretamente executado, inclusive em relação à dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte no valor cabível.*

*37. Extrai-se da impugnação que a pretensão do impugnante é de que o Fisco ignore a existência dos valores já restituídos ao contribuinte nos anos-calendário fiscalizados. Nesse sentido, argumenta o impugnante que, para os anos-calendário 2000, 2001 e 2002, a Auditora Fiscal, ao proceder ao cálculo do Imposto Devido, equivocadamente, considerou como Imposto de Renda Retido na Fonte a diferença entre o valor retido e o valor anteriormente restituído.*

*38. No que tange a esse argumento, há necessidade, primeiramente, de se estabelecer os limites do litígio, já que este se concentra, tão-somente, em relação aos anos-calendário 2000 e 2001, pois, no ano-calendário de 2002, apesar de o contribuinte elaborar a sua DIRPF com o fito de restituir R\$ 579,64, este valor não foi restituído, razão pela qual o Imposto de Renda originalmente retido na fonte foi totalmente deduzido do Imposto de Renda devido calculado, para a apuração do imposto a pagar lançado, conforme acima demonstrado.*

*39. Igualmente, para o ano-calendário de 2003, o Imposto de Renda pago e retido (retidos pela GM, INSS, Previ-GM, Itaú Vida e Prev. e diretamente pago pelo contribuinte) foi totalmente deduzido do Imposto de Renda devido calculado, para a apuração do imposto a pagar lançado.*

*40. Feitas as devidas ressalvas, compete analisar o procedimento da fiscalização para os anos-calendário 2000 e 2001, à vista dos argumentos do impugnante.*

*41. Requer o impugnante que, após o cálculo do Imposto de Renda devido seja efetuada dedução do Imposto de Renda retido na Fonte no seu montante total original, mesmo que esse montante já não mais represente recolhimento ao erário, uma vez que parte dele já havia sido devolvida ao contribuinte.*

*42. Entende o impugnante que a "Restituição Indevida a devolver" difere do "Imposto a Pagar", em sendo assim, defende que, no caso de se apurar, também, "Restituição Indevida a Devolver", esta deveria ser feita separadamente do "Imposto a Pagar", sem incidência de multa de ofício.*

*43. Pelo exposto, verifica-se que o impugnante, ao reivindicar o tratamento acima mencionado, pretende afastar as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação tributária.*

*44. Ora, parece clara a ilegalidade na reivindicação do impugnante. Recapitulado os fatos, o Auto de infração é resultado de procedimento de fiscalização externa através do qual apurou-se inexatidões nas Declarações de Ajuste Anual apresentadas pelo contribuinte ao Fisco, inclusive tendo ficado evidenciado que tais inexatidões, em sua maioria absoluta, teve intuito de fraude. O Imposto devido, apurado pela fiscalização, só pode ser compensado com valores que representem recolhimentos efetivos relacionados ao fato gerador, isto é, valores que não tenham sido devolvidos ao contribuinte.*

*45. Não há fundamento legal algum para se deduzir do Imposto devido valores já*

*A*

*restituídos ao contribuinte e que não mais representem "recolhimento" aos cofres públicos, ou seja, não mais signifiquem valores em poder do Fisco. Tampouco há previsão legal para que, em procedimento fiscal externo, se dê tratamento diferenciado ao resultado "Restituição Indevida a Devolver" em relação ao resultado "Imposto a Pagar", pois, ambos são resultados de infração tributária.*

*46. As Multas de Lançamento de Ofício estão previstas no art. 44 e seus incisos da Lei 9.430/1996, que prescreve:*

*'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, 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, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...)'*

*47. Da simples leitura do dispositivo legal acima transcrito não resta dúvida de que a exigência de Imposto, através de lançamento de ofício, em razão de fiscalização externa, está sujeita à Multa de Ofício na forma acima estabelecida. Observe-se que a constituição do crédito tributário só foi possível mediante procedimento fiscal externo que constatou inexatidões nas DIRPF elaboradas pelo contribuinte, em descumprimento à legislação tributária. Assim, o Imposto a pagar apurado através do Auto de Infração reflete, corretamente, o valor do Imposto devido reduzido do Imposto de Renda retido na fonte em poder do erário, quando da lavratura do Auto de Infração.*

*48. Verifica-se que a linha de defesa do impugnante deve ter sofrido influência do disposto na Instrução Normativa SRF n.º 77, de 24 de julho de 1998, que dispõe sobre as multas e juros exigidos nos lançamentos derivados de revisão de DIRPF, ou seja, derivados de auditorias internas, conforme transcrição parcial abaixo:*

*"Art. 2º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna, decorrentes de verificação dos dados informados na DCTF, a que se refere o art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 45, de 1998, na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica e na declaração do ITR, serão exigidos por meio de auto de infração, com o acréscimo da multa de lançamento de ofício e dos juros moratórios, previstos, respectivamente, nos arts. 44 e 61, § 3º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF n.ºs 94, de 24 de dezembro de 1997, e 45, de 1998.*

*§ 1º Quando da alteração dos dados informados nas declarações das pessoas físicas ou jurídicas e do ITR, ou na DCTF, resultar apenas a redução do imposto a compensar ou a restituir ou de prejuízo fiscal, as irregularidades serão objeto de auto de infração, sem o acréscimo de multa.' (...)*

*49. Contudo, há de se notar que referido normativo é específico para a auditoria interna, e não externa, como no presente caso, e mais, a não incidência de multa de ofício está vinculada às condições ali estabelecidas (§ 1º).*

*A*

50. Conclui-se, então, não proceder a impugnação quanto ao alegado erro no cálculo do Imposto de Renda Devido, relativamente a não dedução do IRRF. Correto, portanto, o lançamento, e incorreto o cálculo apresentado pelo impugnante em fls. 197 a 199, por ali constar compensação de valores a título de IRRF já restituídos ao contribuinte.

51. Apenas com o propósito de complementar a análise da questão relativa à Denúncia Espontânea, no tocante a necessidade de cumprimento do segundo quesito, qual seja, pagamento integral do tributo acrescido dos juros moratórios, constata-se que a Denúncia Espontânea, também sob este aspecto, não se caracterizaria, pois, os pagamentos efetuados através dos DARF anexados não correspondem ao valor integral do crédito tributário devido. Primeiramente, porque alguns dos valores mantidos no Auto de Infração, relativos às deduções, são inferiores aos valores computados pelo impugnante, quando do cálculo do imposto a pagar (Exs.: dependentes – os valores diferem nos AC 2002 e 2003; despesas médicas – os valores diferem nos AC 2000, 2001, 2002 e 2003), por fim, porque o impugnante abateu do imposto devido por ele calculado, Imposto de Renda Retido na Fonte anteriormente restituído.

52. Assim, não há de se falar que: “ o impugnante procedeu à regularização de todos os itens que porventura poderiam estar inclusos erroneamente em suas declarações originais.”; “mesmo com a efetivação do pagamento de todo o imposto encontrado como devido, o Sr. Auditor-fiscal, arbitrariamente, lançou para pagamento valor correspondente aos, frise, IMPOSTOS JÁ ANTERIORMENTE PAGOS...”; “uma vez que ficou exaustivamente comprovado o anterior pagamento do imposto devido, muito antes que Sr. Auditor-fiscal procedesse ao lançamento do mesmo imposto...”.

53. Note-se que, os recolhimentos efetuados após o início da ação fiscal, se certificados pelo Setor da Receita Federal competente para tanto, poderão ser objeto de pedido de restituição e/ou compensação por parte do contribuinte.

#### DA ERRÔNEA FALTA DE CONSIDERAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO.

54. Argumenta o impugnante que a Auditora Fiscal cometeu equívocos ao proceder à apuração do Imposto de Renda originalmente devido.

55. A partir de uma análise por ano-calendário, o impugnante procura demonstrar, novamente, que, para os anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, a fiscalização considerou como Imposto de Renda Retido na Fonte a diferença entre o valor retido e o valor anteriormente restituído, defendendo ser inadmissível tal procedimento e requerendo, por fim, que se considere no cálculo do Imposto a pagar o valor original do Imposto de Renda Retido na Fonte, mesmo que já tenha havido devolução ao contribuinte de parte do valor inicialmente recolhido.

56. Acerca desta questão, a matéria foi exaustivamente analisada quando da apreciação do tema “Da Prévia Entrega de Declarações de Ajuste Retificadoras e Conseqüente Pagamento de Imposto de Renda Apurado”, parágrafos 34 a 53 deste voto, não havendo nenhum novo elemento a ser ponderado.

57. Entretanto, relativamente ao ano-calendário 2003, o impugnante traz novos elementos de contestação argumentando que, a Auditora Fiscal em seu Termo de Constatação acata os recibos comprovantes de despesas com instrução da dependente Ana Cláudia Calvo (fls. 129 a 140), entretanto, glosou o valor de R\$ 1.998,00 correspondente às despesa com instrução da dependente Ana Cláudia Calvo, equivocando-se no momento de proceder ao cálculo do Imposto devido.

58. Da análise dos documentos anexados ao processo em fls. 129 a 140, do Termo de

A

*Constatação Fiscal de fls. 152/153, do Demonstrativo de fl. 164, do Auto de Infração de fls. 171/172 e da DIRPF de fls. 11/12, constata-se caber razão ao impugnante no tocante a glosa de despesa com instrução, ano-calendário 2003, pois, o contribuinte pleiteou a dedução com despesas com instrução da dependente Ana Cláudia Calvo na DIRPF/2004 e os recibos apresentados pelo impugnante a fim de comprovar referida despesa foram devidamente reconhecidos pela Auditora Fiscal. Assim, a glosa apontada no Demonstrativo de fl. 164 é resultado de erro manifesto.*

*59. Dessa forma, restabeleça-se a dedução a título de "Despesas com Instrução" no valor de R\$ 1.998,00, ano-calendário 2003, DIRPF/2004.*

*60. Ainda em relação ao ano-calendário de 2003, o impugnante alega que o valor correspondente a R\$ 187,48 fora, equivocadamente, incluído como sendo glosa de despesas, quando, na verdade, trata-se de receita correspondente à rendimento tributável de pessoa jurídica (Itaú Vida e Previdência S/A, fl. 156). Argumenta que, tal valor, uma vez se tratando de rendimentos de pessoa jurídica, já havia sido tributado por meio de Declaração de Ajuste Retificadora e correspondente DARF comprovando sua quitação.*

*61. Da análise dos elementos que do processo constam, quais sejam, DIRPF de fl. 12, DIRPF Retificadora de fl. 109, Termo de Constatação Fiscal de fl. 149, Demonstrativos de fls. 164 e 168 e Auto de Infração de fl. 170, constata-se não caber razão ao contribuinte, pois, conforme claramente descrito pela Auditora Fiscal em fl. 149, os R\$ 187,48 em discussão dizem respeito à omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI, recebidos da Itaú Vida e Previdência S/A, não se tratando, de forma alguma, de glosa de despesas.*

*62. O valor de R\$ 187,48 apurado diz respeito à diferença entre o valor constante da Declaração de Retenção Fonte – DIRF, apresentada pela empresa, de R\$ 3.051,73 e o valor declarado pelo contribuinte em sua DIRPF original, de R\$ 2,864,25.*

*63. A Auditora Fiscal esclarece que foi adotado o valor constante da DIRF em razão do não atendimento à intimação que solicitou ao contribuinte apresentar o Informe de Rendimentos anual referente ao ano-calendário 2003 do Itaú Vida e Previdência S/A. Ainda, diz que a mesma DIRF garantiu ao contribuinte uma correspondente dedução de fonte no valor de R\$ 141,53, valor este computado para fins de apuração do Imposto de Renda.*

*64. Ressalte-se, novamente, que a DIRPF/2004 retificadora, que, segundo o impugnante, corrigiu o erro no total dos rendimentos apontado pela fiscalização, foi apresentada depois de iniciado o procedimento fiscal, em sendo assim, não produz efeito algum, como fartamente analisado nos parágrafos que a este antecederam.*

*65. Assim, constata-se que o lançamento foi corretamente efetuado, relativamente à omissão de rendimentos no valor de R\$ 187,48, conforme documento de fl. 143, inclusive em relação à compensação do IRRF no valor de R\$ 141,43, conforme se observa do Auto de Infração em fl. 177.*

#### **DA INADMISSIBILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – TRIBUTO ANTERIORMENTE PAGO.**

*66. Como amplamente verificado, o início do procedimento fiscal, em 16/05/2005, obistou a espontaneidade do sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos atos anteriores, sendo legítima a aplicação da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430/1996, sobre o imposto exigido em decorrência da dedução de despesas médicas e de despesas com instrução, comprovadamente não realizadas, e de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no*

*art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996, nos demais casos, por inexistir a hipótese de evidente intuito de fraude.*

*67. 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.*

*68. No que tange ao argumento do impugnante de não existência de qualquer elemento que comprove o intuito de fraude por parte do contribuinte, será analisado a seguir sob o título "Da Inexistência de Infração Penal".*

*69. Observe-se, novamente, que eventuais recolhimentos extemporaneamente efetuados, vinculados aos fatos geradores aqui tratados, a despeito de não dispensar, tampouco impedir, a constituição integral do crédito tributário cabível, por parte do Fisco, poderão ser compensados, quando do pagamento do crédito tributário mantido, através de solicitação ao Setor competente da Secretaria da Receita Federal.*

#### **DA INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO PENAL.**

*70. Conforme verificado, a denúncia espontânea constitui-se em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário Penal,*

*71. Contudo, constatado que o início do procedimento fiscal ocorreu em 16/05/2005, e com ele o afastamento da espontaneidade do sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos atos anteriores, não há de se falar em exclusão de responsabilidade do contribuinte em epígrafe em relação aos ilícitos tributários apurados no presente Auto de Infração. No caso concreto, era competência do Fisco promover o lançamento do Imposto devido e aplicar as sanções decorrentes do descumprimento da obrigação tributária, uma vez iniciado o procedimento fiscal antes da apresentação das DIRPF retificadoras.*

*72. Conforme claramente exposto pela Auditora Fiscal autuante no "Termo de Constatação Fiscal", as despesas médicas e despesas com instrução referentes aos prestadores de serviços que constavam repetitivamente da relação de pagamentos e doações efetuados por diversos contribuintes não foram comprovadas pelo fiscalizado e que os referidos prestadores negaram, em resposta a Termo de Intimação, a existência de qualquer relação de serviço com o contribuinte, tendo ficado evidenciado o intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e por isso, a multa de ofício passou a ser de cento e cinquenta por cento, conforme artigo 44, inciso II, da lei 9.430/96.*

*73. Ainda, a Auditora Fiscal esclarece que (fl. 158), sob a perspectiva econômico-financeira a fraude ocorreu quando o contribuinte deixou de pagar integralmente ao fisco uma parcela a título de imposto de renda, considerada devida por força de determinação legal. Ainda, o contribuinte perpreou tal ação mediante prestação de declaração falsa, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento do imposto, e que essa ação foi praticada reiteradamente.*

*74. Há de se ressaltar, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que se extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137/1990 e na Lei nº 4.729/1965, quando o contribuinte promover o pagamento do tributo, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, e, para que esta ocorra, o crédito tributário tem de estar definitivamente constituído na esfera administrativa, e este fato só ocorrerá se o crédito tributário for mantido, esgotadas todas instâncias administrativas.*

A

75. *Conclui-se, assim, que os fatos apurados pela fiscalização, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º da Lei 8.137/1990. Correto o lançamento através do Auto de Infração de fls. 169 a 172.*

**DA INSUBSISTENTE NÃO ACEITAÇÃO DAS DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA – DIRPF RETIFICADORAS.**

76. *O impugnante argumenta que não há lei que autorize o Delegado da Receita Federal a praticar ato de não aceitação de ofício das referidas declarações retificadoras, ou seja, não há lei alguma que dê respaldo à não-aceitação de entrega de documento público.*

77. *Ainda, diz que o impugnante não teve oportunidade de se defender acerca do ato acima mencionado, caracterizando cerceamento de direito de defesa do Impugnante.*

78. *Em 05/09/2005, a Auditora responsável pelo procedimento fiscal, tendo identificado a existência de Declarações retificadoras para os anos-calendário sob fiscalização (anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003), enviadas em 02/08/2005, bem como a existência de pagamentos efetuados em 24/08/2005, a título de “IRPF-Declaração de Ajuste anual” para os mesmos anos-calendário, manifesta-se acerca dos elementos detectados, através da INFORMAÇÃO FISCAL – MPF 08.1.20.00-2005-00166-2, fls. 61 a 68, 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 2000 a 2003, nos termos dos arts. 138 e 196 do CTN e art. 7º, I do PAF (Lei do Processo Administrativo Fiscal), tornando-se ineficazes as DIRPF retificadoras transmitidas em 04/08/2005, pelo contribuinte em causa.*

79. *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 para decisão.*

80. *O Delegado da DRF/SJCampos, em documento de fl. 69, decide:*

*‘Tendo em vista as conclusões esposadas na INFORMAÇÃO FISCAL MPF 08.1.20.00-2005-00166-2, de 05/09/2005, e, com esteio no inciso II, do artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 185, de 30 de julho de 2002, NOTIFICO o contribuinte acima identificado da não aceitação das Declarações de Imposto de Renda – DIRPF – Retificadoras, dos exercícios 2001 a 2004, anos-calendários 2000 a 2003, transmitidas em 02 de agosto de 2005, abaixo identificadas:...’*

81. *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);*

*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.’*

A

82. O contribuinte foi notificado da decisão acima referida em 09/09/2005, conforme AR de fl. 70. Observe-se que, em 08/09/2005 o contribuinte, através de seus advogados, protocoliza documento de fls. 71 a 76 informando da entrega das Declarações de Imposto de Renda retificadoras, anos-calendário 2000, 2001, 2002, e 2003 e do recolhimento do respectivo imposto apurado.
83. Constata-se da simples leitura do inciso II, art. 5º, da INSRF nº 185/2002, acima transcrito, que o Delegado da Receita Federal tinha sim competência para praticar Ato, de ofício, de não aceitação das DIRPF retificadoras, e o fez através da NOTIFICAÇÃO de fl. 69 tendo em vista, ainda, o prescrito no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.
84. O impugnante alega, contudo, que não lhe foi ofertada oportunidade de defesa, e que, por esta razão, houve afronta à legislação tributária, bem como violação aos princípios basilares da Constituição Federal, tais como o Princípio do Devido Processo Legal e o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.
85. Observa-se da legislação estudada que o contribuinte, depois de iniciado o procedimento fiscal, está impedido de promover retificações em suas declarações de ajuste anual relativas aos anos-calendário sob fiscalização. Outra evidência de tal impedimento é a edição da Instrução Normativa SRF nº 185, de 30 de julho de 2002, que prescreve em seu art. 5º que, em caso de entrega indevida de DIRPF retificadora, esta não será aceita. Tal prescrição tem por fundamento impedir desordem no procedimento fiscal uma vez que, iniciado este, todas e quaisquer alterações necessárias são feitas através de lançamento de ofício, levando-se em conta, também, que o contribuinte participa de todo o procedimento fiscal através das intimações/notificações enviadas ao mesmo.
86. Nesse contexto, a concessão de prazo para que o impugnante se manifestasse acerca da NOTIFICAÇÃO de fl. 69, antes da ciência do Auto de Infração, não teria utilidade prática alguma, pois, o direito de defesa do impugnante, apresentando suas razões para sustentar a aceitação das DIRPF-retificadoras, dá-se neste momento, com a impugnação do Auto de Infração e de todos elementos que do processo constam, inclusive da NOTIFICAÇÃO (fl. 69). Foi exatamente o que ocorreu, cientificado do Auto de Infração, o impugnante, além de contestar todos os aspectos intrínsecos ao lançamento, questiona referida NOTIFICAÇÃO.
87. O impugnante defende in verbis "Frise-se, NÃO SE PODE CONFUNDIR EVENTUAL PERDA DE ESPONTANEIDADE COM NÃO ACEITAÇÃO DAS DECLARAÇÕES RETIFICADORAS..."
88. Quanto a esse argumento, comporta fazer algumas observações, primeira, quando da entrega das DIRPF retificadoras já se encontrava obstada a espontaneidade do sujeito passivo, segunda, em estando obstada a espontaneidade, não há de se falar em entrega de DIRPF retificadora, pois, referida entrega não tem o condão de produzir efeito algum (art. 832 do RIR/1999), por fim, os dois aspectos destacados pelo impugnante (denúncia espontânea e DIRPF-Retificadora), inversamente à sua defesa, estão diretamente ligados, ou seja, a não aceitação das declarações retificadoras é consequência da perda da espontaneidade pelo contribuinte.
89. Entenda-se, caso fosse de interesse do contribuinte retificar as DIRPF, depois de iniciada a fiscalização, o caminho a seguir seria o de enviar os dados e documentos ao responsável pelo procedimento fiscal para que este promovesse as retificações de interesse do contribuinte, se cabíveis, exatamente como ocorreu através da lavratura do presente Auto de Infração.
90. Tanto é assim que durante o procedimento fiscal o contribuinte foi chamado ao processo por várias ocasiões a fim de que participasse do mesmo, e foi em razão dessas

A

intimações, quando já se encontrava sob ação fiscal, que o contribuinte resolveu antecipar o saneamento de suas DIRPF, enviando, via internet, retificadoras, o que não é permitido, como fartamente verificado.

91. Conclui-se que, o Delegado da Receita Federal da jurisdição do contribuinte possui competência para emitir Notificação de não aceitação de Declaração Retificadora, e que, no caso concreto, o direito de o contribuinte manifestar-se acerca da NOTIFICAÇÃO de fl. 69 foi plenamente exercido a partir da ciência do Auto de Infração, através da impugnação que ora se analisa, tendo sido preservado o seu direito de defesa.

#### **DA EXIGÊNCIA DE DEVOLUÇÃO DE RESTITUIÇÃO INDEVIDA POR MEIOS INADEQUADOS.**

92. 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 (fls. 156 a 157; 173 a 177), 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.

93. Ainda, diz que esta redução indevida do imposto de renda já retido na fonte gerou uma equivocada base de cálculo, maior do que aquela realmente devida, acabou por ocasionar um valor maior de imposto devido, acarretando também, por via lógica, em multas agravadas maiores do que aquelas que seriam supostamente devidas. Acrescenta que, restituição indevida de imposto de renda em hipótese alguma pode ser considerada auferição de renda.

94. No tocante a esses argumentos compete destacar, inicialmente, que a questão não diz respeito a eventual "aumento da base de cálculo", como colocado pelo impugnante, mas sim, interpretando os seus argumentos, diz respeito ao quantum do Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF foi (ou deve ser) compensado com o valor do Imposto devido apurado, a fim de se alcançar o valor do Imposto a Pagar. Assim, não há de se falar em aumento ou redução da base de cálculo, tampouco em conversão dos valores anteriormente restituídos em renda, pois, estas (Renda e Base de Cálculo) não se alteram quando da compensação (maior ou menor) do IRRF.

95. Pois bem, quanto à correção e legalidade do procedimento fiscal de subtrair do montante original do IRRF a importância correspondente à Restituição do Imposto ocorrida para os mesmos anos-calendário, trata de matéria analisada anteriormente nos parágrafos 34 a 53 deste voto, tendo ficado evidenciado que não há fundamento legal para se reduzir do Imposto devido calculado pelo Fisco valores já restituídos ao contribuinte e que não mais representem "recolhimento" aos cofres públicos, ainda, evidenciou-se que não há previsão legal para que, em procedimento fiscal externo, seja dado tratamento diferenciado ao resultado "Restituição Indevida a Devolver" em relação ao resultado "Imposto a Pagar", pois, ambos são resultados de infração tributária.

96. Assim, o Imposto devido, apurado pela fiscalização, só pode ser compensado com valores que representem recolhimentos efetivos relacionados ao fato gerador, isto é, valores que não tenham sido devolvidos ao contribuinte.

97. O impugnante argumenta, ainda, a fim de reforçar sua defesa de não incidência de Multa de Ofício nos casos de exigência de devolução de restituição indevida, que as próprias instruções emanadas pela Secretaria da Receita Federal, em sua página da internet, não cita o instituto da multa de ofício, reproduzindo, assim, a orientação contida na referida página no tocante ao preenchimento dos campos do DARF. Acerca deste argumento, tem-se que a orientação ali constante, e reproduzida pelo

*impugnante, está voltada para os créditos tributários provenientes de revisão interna, ou seja, da chamada Malha Fiscal, a propósito do prescrito na Instrução Normativa SRF n.º 77, de 24 de julho de 1998, anteriormente referida.*

*98. No endereço eletrônico da Receita Federal, opção "Pagamentos/DARF-Documento de Arrecadação/Malha Fiscal 2003-Instruções de Pagamentos", fonte de informação do impugnante, e por ele apontada, constam expressamente destacadas as informações:*

*'AUTO DE INFRAÇÃO MALHA FISCAL IRPF/2003 – INSTRUÇÃO DE PAGAMENTO.*

*As orientações que compõem este item referem-se às instruções para pagamento dos valores lançados nos Autos de Infração encaminhados pela Secretaria da Receita Federal, provenientes da revisão de declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas do exercício de 2003, ano-calendário de 2002. (...)*

*Código 1054 - Pagamento da Restituição Indevida a Devolver*

*Preencha o Darf da seguinte forma: (...)'*

*99. Observe-se que a lógica para se estabelecer tratamento diferenciado na auditoria interna está no fato de que esta adota um procedimento célere, que independe de intimação ao contribuinte, sendo, muitas vezes, resultado de apuração meramente eletrônica.*

*100. Destaque-se, nos termos da Instrução Normativa, a não incidência de multa de ofício ocorre, tão-somente, quando da revisão interna resultar apenas a redução do imposto a compensar ou a restituir ou de prejuízo fiscal.*

*101. Note-se que, as regras estabelecidas pela INSRF 77/1998 é específica para os casos de Auto de Infração lavrado em Auditoria Interna, isto é, trata-se de uma exceção à regra geral, não cabendo estender à Auditoria Externa as regras ali estabelecidas. A presente autuação sujeita-se às regras gerais de lançamento de ofício, considerando, ainda, que o resultado da auditoria externa aqui tratada, em razão das infrações tributárias, resultou em Imposto a Pagar num total bem maior que o valor restituído indevidamente.*

*102. Conclui-se CORRETO o procedimento adotado pela fiscalização de se compensar com o Imposto devido calculado somente o Imposto de Renda Retido na Fonte não restituído ao contribuinte. CORRETA, também, a aplicação da multa de ofício sobre o saldo de Imposto a Pagar, de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, inc. II, da Lei n.º 9.430/1996, sobre o imposto exigido em decorrência da dedução de despesas médicas e de despesas com instrução, comprovadamente não realizadas, e de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, inc. I, da Lei n.º 9.430/1996, nos demais casos, por inexistir a hipótese de evidente intuito de fraude.*

*DO EXCESSO DE EXAÇÃO POR PARTE DA SRA. AUDITORA FISCAL.*

*103. Argumenta o impugnante que, quando da exigência do crédito tributário, o mesmo já havia sido declarado pelo contribuinte à Receita Federal, por meio das DIRPF Retificadoras, com a conseqüente quitação das obrigações pecuniárias resultantes, assim, argumenta, a auditoria fiscal incorreu em excesso de exação.*

*104. À vista da profunda análise contida nos temas que a este antecedem, verificou-se que o início do procedimento fiscal, em 16/05/2005, afastou qualquer possibilidade de espontaneidade do sujeito passivo da obrigação tributária em relação aos atos*

anteriores, e, em consequência, pertence à Autoridade Fiscal, unicamente, a competência para promover as retificações cabíveis, através de lançamento de ofício, sendo legítima, também, a aplicação da multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, inc. II, da Lei n.º 9.430/1996, e de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, inc. I, da Lei n.º 9.430/1996.

105. Dessa forma, conforme acima analisado, os aspectos formais encontram-se perfeitos, não havendo qualquer reparo a ser feito, acrescentando-se que, relativamente às matérias tributadas, somente foram impugnadas as glosas de despesas com instrução e a omissão de rendimentos recebidos da Itaú Vida Previdência S/A, ambos aspectos relativos ao ano-calendário de 2003, consequência lógica, houve concordância por parte do impugnante em relação a todas as demais matérias, quais sejam, 'Dedução Indevida de Dependentes' (anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003), 'Dedução indevida de despesas médicas' (anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003), 'Dedução indevida de despesas com instrução (anos-calendário 2000, 2001 e 2002)' e "Dedução indevida de Previdência Privada-FAPI" (ano-calendário 2003).

106. Conclui-se, não há de se falar em excesso de exação (crime previsto no art. 316, § 1º do CP) por parte da Sra. Auditora Fiscal, uma vez que esta agiu dentro dos estritos limites da lei, considerando, sempre, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

#### DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

107. Alega o impugnante que o crédito tributário encontra-se totalmente quitado por pagamento, fato que faz com que seja reconhecida a extinção do crédito tributário, nos moldes do inciso I, do art. 156, do código Tributário Nacional.

108. Comporta, a título de ilustração, retornar à análise feita nos parágrafos 10 a 53 deste voto, acerca do tema "Da Prévia Entrega de Declarações de Ajuste Retificadoras e Conseqüente Pagamento de Imposto de Renda", focando a atenção nas divergências entre os valores constantes do lançamento pelo Auto de Infração e os valores que serviram de base para o cálculo devido e recolhido por iniciativa do contribuinte.

109. Caso houvesse conformidade entre os valores recolhidos pelo contribuinte e os valores constituídos através do presente Auto de Infração, não haveria razão para a apresentação da impugnação que ora se analisa, mas sim bastaria uma solicitação por parte do contribuinte, junto ao setor competente da DRF de origem, no sentido de que se alocasse ao crédito tributário constituído pelo Auto de Infração os recolhimentos já efetuados pelo contribuinte, inclusive com o benefício da redução de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da(s) multa(s), nos termos da legislação vigente.

110. Com a impugnação estabeleceu-se o contencioso administrativo-fiscal tendo ficado evidenciado que o crédito tributário constituído através do presente Auto de Infração diverge, em muito, dos valores recolhidos através dos DARF anexados, como seguem:

- DARF fl. 86 (Imposto + Multa de Mora + Juros) = R\$ 7.194,35  
- DARF fl. 94 (Imposto + Multa de Mora + Juros) = R\$ 7.909,24  
- DARF fl. 104 (Imposto + Multa de Mora + Juros) = R\$ 8.706,26  
- DARF fl. 114 (Imposto + Multa de Mora + Juros) = R\$ 8.762,91  
TOTAL do pagamento = R\$ 32.572,76

- Crédito Tributário apurado no AUTO DE INFRAÇÃO (Imposto + Multa de Ofício +

A

*Juros) = R\$ 63.957,45*

*111. De qualquer forma, se o propósito do contribuinte era a extinção do crédito tributário com o pagamento, o contribuinte não poderia impugnar o lançamento, posicionando-se contrário a vários aspectos do mesmo, mas sim deveria ter solicitado a alocação dos valores já recolhidos e efetuado o pagamento (ou parcelamento) da diferença lançada no AI e ainda não paga.*

#### *DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*112. Há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:*

*'Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.'*

*113. No tocante aos aspectos relativos a nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972:*

*'Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.'*

*114. Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal - servidor competente para efetuar o lançamento -, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização n.º MPF 08.1.20.00-2005-00166-2.*

*115. O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido ao mesmo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte teve ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 193 a 213.*

*116. Pelo exposto, tem-se que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria, não tendo como prosperar as alegações de nulidade do lançamento."*

*A*

Corroborando esse entendimento, verifiquei que outro recurso conexo ao presente, ou seja, oriundos da mesma ação fiscal, recebeu idêntico julgamento neste Conselho, vejamos suas ementas:

*"DENÚNCIA ESPONTÂNEA – REQUISITOS - 138 DO CTN – INEXISTÊNCIA. 1 – O pagamento do tributo após a notificação do auto de infração não caracteriza denúncia espontânea. 2 - Considerando que o pagamento alegado pelo recorrente como ato caracterizador da denúncia espontânea deu-se após a notificação do auto de infração, não está caracterizada a denúncia espontânea. Recurso negado." (Acórdão n.º 102-47.904 de 20/09/2005, proferido no recurso n.º 149.221)"*

Acrescente-se que: Os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte após o início da ação-fiscal, relativos às exigências aqui tratadas deverão ser alocados aos débitos pelo método da imputação de pagamentos, ou seja, devem amortizar o crédito tributário total, isso porque a multa de ofício é integralmente devida.

#### Conclusão

Voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões– DF, em 06 de julho de 2007.

  
ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA