



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

**Processo nº** 15521.000076/2007-16  
**Recurso nº** 166.170 Voluntário  
**Acórdão nº** 2102-00.426 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2009  
**Matéria** Imposto de Renda Retido na Fonte  
**Recorrente** PETROMETAL ENGENHARIA LTDA.  
**Recorrida** 6ª Turma/DRJ-Rio de Janeiro/RJ I

**ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRPF**

Exercícios 2005.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - EFEITOS DA SUA INOBSERVÂNCIA – NULIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA - Não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob o argumento de descumprimento de normas relativas ao Mandado de Procedimento Fiscal.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES APÓS INTIMAÇÃO. Não é espontânea a apresentação de declarações de rendimentos após o início do procedimento fiscalizatório.

ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DIRF - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - O instituto da denúncia espontânea não alberga as infrações meramente formais, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador de tributos. Os artigos 7º da Lei nº 10.426/2002 e 138 do Código Tributário Nacional tratam de realidades jurídicas diferentes.

DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DIRF - CONFISSÃO DE DÍVIDA – As informações prestadas em DIRF relativamente ao IRRF não constituem confissão de dívida, sendo passível de exigência, mediante lançamento de ofício, com multa punitiva e demais acréscimos legais, os valores declarados e não recolhidos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por

unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente

VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE

Relatora

08 NOV 2010 08 NOV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho, Sandro Machado dos Reis (Suplente convocado) e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti.

## Relatório

A contribuinte foi autuada no valor total de R\$ 254.156,84 sendo R\$ 126.785,92 de imposto, R\$ 31.281,52 de juros de mora, R\$ 95.089,40 de multa proporcional e R\$ 1.000,00 de multa regulamentar.

De acordo com o Auto de Infração de fls. 02/06, contra o contribuinte foi imputada a seguinte infração:

**001 – Imposto de Renda na Fonte sobre trabalho assalariado. Falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre trabalho assalariado.**

**002 – Descumprimento de obrigações acessórias. Omissão ou prestação de informação inexata ou incompleta.**

***O contribuinte omitiu ou prestou informação inexata ou incompleta em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais referente aos valores do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre o Trabalho Assalariado (código 0561), ficando sujeito a multa legal correspondente.***

Cientificada do lançamento em debate a recorrente, inconformada com o lançamento de ofício levado a efeito pelo Fisco, apresentou sua defesa (Impugnação ao Auto de Infração) às fls. 196/216, sendo que em análise à referida defesa sobreveio decisão de primeira instância administrativa (fls. 424/434), que considerou o **a parte litigiosa do lançamento procedente** pelos motivos sucintamente expostos a seguir:

- Inicialmente registra que a interessada circunscreveu o contencioso à exigência da multa proporcional aplicada, na medida em que: a) admitiu a acusação de ter descumprido obrigação acessória, razão pela qual já até recolheu a respectiva multa aplicada; b) extinguiu, mediante compensação (*“A compensação declarada à Secretaria da Receita*

*Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação” – Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 2º), depois de iniciado o procedimento fiscal, o imposto que acabou por ser lançado.*

- De há muito, sabe-se que a DIRF não constitui confissão de dívida, e a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 2003, deitou por terra qualquer tentativa de interpretação diferente quando estabeleceu, no seu art. 1º, inc. IV.
- Em síntese, a determinação da referida portaria é a de que se confessem os débitos fiscais, ainda que eles estejam declarados em declaração específica, excetuada, obviamente, a DCTF, cujos débitos fiscais declarados e não pagos constituem confissão de dívida expressamente nela declarada.
- Vale enfatizar que, além de a DIRF não conter a expressão “constitui confissão de dívida, de forma irrevogável, os tributos declarados nesta declaração”, o imposto nela declarado pode não representar uma dívida ou, em outras palavras, um crédito tributário. Para tanto, basta que ele ou parte dele tenha sido objeto de compensação. Como, na DIRF, não existe essa espécie de informação, não se aplica a ela o disposto no § 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, o qual faz menção a crédito – direito de receber algo – e não a imposto. O crédito tributário pode não representar integralmente o valor do tributo declarado; sempre representará, porém, o saldo a pagar do tributo.
- Não merece acolhimento também a sua alegação de que o termo de intimação não substitui o de início de fiscalização, razão pela qual ela imagina que não se encontrava sob fiscalização quando compensou os valores do IRRF.
- O art. 196 do CTN citado na impugnação determina que a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável.
- A legislação aplicável a essa matéria é constituída pelo Decreto nº 70.235, de 1972, cujo art. 7º, inc. I, reza que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, que cientifique o sujeito passivo ou seu preposto da obrigação tributária.
- Como se vê, a legislação não exige que o ato de ofício com o qual se inicia uma fiscalização se denomine “termo de início de fiscalização”. Legalmente, portanto, pouco importa a denominação que tenha o instrumento com o qual o representante do fisco comunica ao contribuinte que ele está intimado a lhe apresentar os elementos básicos necessários para o início da auditoria. Seja “termo de início de fiscalização”, seja “termo de intimação fiscal”, o que, de fato, importa são os seus efeitos, até porque um termo de início de fiscalização nada



mais é do que uma intimação. E, de acordo com o § 1º do citado artigo, um dos seus efeitos é o de excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores.

- Por fim, não posso admitir o argumento da interessada de que, em face do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, é incabível a multa proporcional aplicada, uma vez que o imposto declarado na DIRF foi pago, mediante compensação, dentro dos vinte dias subseqüentes à data do recebimento do termo de reintimação fiscal (16.04.2007).
- O fato de ela não ter atendido à intimação da qual foi cientificada em 30.03.2007 não a invalida. A lavratura de termo de reintimação não torna sem efeito o termo anterior; traduz apenas respeito ao princípio do conservadorismo, o qual norteia toda a administração tributária. Assim sendo, por ter postulado a homologação expressa da compensação efetuada em 04.05.2007 (fls. 111, 122 e 135), trinta e três dias após o início da fiscalização, portanto, é certo que a iniciativa da interessada não lhe dá o direito de gozar do benefício fiscal previsto no art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996.

Inconformada com a decisão proferida em sede de primeira instância administrativa, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 449/467, aduzindo em suma que:

- Não procedem, em sua totalidade, as justificativas para o enquadramento, a ora recorrente recebeu Termo de Reintimação Fiscal em 19/04/2007, para apresentar documentos comprobatórios do recolhimento, parcelamento ou compensação dos débitos de IRRF (código 0561) relativos ao ano de 2005.
- Prestadas as informações solicitadas pela fiscalização, e, reconhecendo a diferença entre os valores de IRRF informados na DIRF (Ano Calendário de 2005) e, aqueles efetivamente recolhidos, a ora Recorrente, procedeu à compensação dos respectivos valores com créditos de IRPJ e CSLL, em 04/05/2007, o que restou devidamente atestado nos presentes autos, através das PERDCOMP'S acostadas à peça de Impugnação.
- Ressalte-se que a referida compensação se efetivou no prazo previsto no artigo 47, da Lei nº 9.430/96, qual seja, vinte dias do início da fiscalização, o que lhe garante efetuar o pagamento com os benefícios atribuídos pelo artigo 138, do Código Tributário Nacional.
- A Recorrente, ciente da solicitação de documentos formulada pela Receita Federal, promoveu, de imediato os atos concernentes à regularização dos valores apurados/ recolhidos a título de IRRF (Ano Calendário 2005). Eis a finalidade do instituto da denúncia espontânea, bem como, do prazo conferido pela lei nº 9.430/96, para que o contribuinte satisfaça obrigação já declarada.



- Não merece prosperar, data máxima vênia, a referida decisão proferida pela douta instância *a quo*, tendo em vista que:
- a) os valores apurados a título de IRRF para o Ano Calendário de 2005 foram devidamente informados na DIRF correlata, o que, por si só já garantiria à ora Recorrente os atributos da Denúncia Espontânea;
- b) a própria fiscalização teve ciência da referida diferença de valores através dos Programas DIRF X DARF 2006, conforme consignado no Auto de Infração correlato;
- c) não obstante esses fatos, a ora Recorrente promoveu a extinção do crédito tributário, por meio de compensação, com fulcro no inciso II, do artigo 156 do CTN, conforme reconheceu a douta instância *a quo*;
- d) tal compensação se efetivou no prazo previsto no artigo 47, da Lei nº 9.430/96, o que lhe garantiu quitar o débito com as benesses da espontaneidade;
- e) outrossim, a ora Recorrente, na contagem do prazo acima mencionado, se refere ao Termo de Reintimação recebido em 19/04/2007, que, sequer se trata do “Termo de Início de Fiscalização” a que se refere o artigo 47, da Lei nº 9.430/96;
- f) não restou lavrado o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) correlato, requisito essencial à validade dos atos de fiscalização, nos termos do artigo 196 do CTN e da Portaria SRF nº 6.087/2005, aos quais restam vinculados os atos da Administração Fazendária no que tange à fiscalização; e, por fim,
- g) uma vez reconhecida a extinção do crédito tributário correlato, quitado nos moldes do art. 138 do CTN, não há que se falar em incidência da multa de ofício, uma vez que acessória à obrigação principal, deve seguir-lhe a mesma sorte.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Relatora

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame.

Inicialmente cumpre delimitar a matéria litigiosa no presente caso.

Nesse sentido, de acordo com a decisão de primeira instância administrativa, *“a interessada circunscreveu o contencioso à exigência da multa proporcional aplicada, medida em que a) admitiu a acusação de ter descumprido obrigação acessória, razão pela*

*qual já até recolheu a respectiva multa aplicada; e b)extinguiu, mediante compensação ("A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação" – Lei nº 9.430/96, de 1996, art. 74, § 2º), depois de iniciado o procedimento fiscal, o imposto que acabou por ser lançado."*

Já em sede recursal, mais precisamente às fls. 453, a contribuinte aduz o seguinte:

*"Oposta IMPUGNAÇÃO pela ora Recorrente, a douta instância a quo, considerou EXTINTO o crédito tributário relativo à obrigação principal, reconhecendo a compensação levada a efeito pela ora Recorrente, e, atestando o pagamento da multa regulamentar pela mesma, restringiu a questão à incidência da MULTA DE OFÍCIO (PROPORCIONAL), que considerou devida, decisão a qual se insurge a ora Recorrente pela presente via."*

Desta forma, determinada a matéria litigiosa para o presente caso, há de se avançar à sua análise.

Nesse passo, observo que a questão principal debatida neste caso recai basicamente sobre o tema da denúncia espontânea, que segundo aduz o contribuinte, teria ocorrido nos moldes do que preconiza o artigo 47 da Lei nº 9.430/96, vez que teriam sido tomadas as medidas cabíveis no prazo de 20 dias contados do início da fiscalização.

Desta forma, por ser fundamental ao deslinde do debate, entendo que primeiramente cumpre determinar a efetiva data em que o contribuinte teve ciência da ação fiscal, já que o contribuinte alega que teria sido em 19/04/2007, quando do recebimento do Termo de Reintimação Fiscal (fls. 20/22), aduzindo ainda a inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal, documento capaz de excluir a espontaneidade.

Nesse passo, primeiramente ressalto que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é documento para controle interno da Receita Federal, não sendo a sua existência pressuposto de validade do processo, nem tampouco o único documento capaz de dar ciência ao contribuinte a respeito do início da fiscalização. O MPF não constitui ato essencial à validade do lançamento, de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal, que é estabelecida em lei.

A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária.

Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializar a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atender ao princípio constitucional da cientificação e definir o escopo da fiscalização e c) reverenciar o princípio da pessoalidade, desta forma, tais funções podem ser cumpridas por outros atos administrativos que não necessariamente o MPF, desde que o contribuinte não tenha qualquer prejuízo no exercício de seu direito de defesa.

Desta forma, questões ligadas à existência ou ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo

administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

Válido ressaltar ainda que nos termos do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72, apenas são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, elementos que não estão presentes no caso em debate, nem mesmo foram questionados pelo recorrente.

Com efeito, ressalta-se ainda que há de se verificar se o ato praticado pelo agente público foi efetuado dentro dos limites legais, sem abuso ou excesso de poder, extrapolando os ditames legais que o cargo acaba por revestir o agente. Não obstante, a competência dada ao Auditor Fiscal da Receita Federal para realizar os atos de fiscalização, tais como expedição de Termos de Intimações, bem como os atos de lançamentos tributários decorre de expressa previsão legal.

Corroborando o já exposto, pode-se extrair dos ensinamentos do Prof. Hely Lopes Meirelles que o interesse público deverá sempre prevalecer sobre o interesse particular. Vejamos:

*"A Lei federal 9.784/99 admite a convalidação do ato administrativo, dizendo 'Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria administração' (cf. art. 55). Essa norma, ao exigir a preservação do interesse público para a convalidação, leva-nos a rever a posição adotada em edições anteriores sobre a convalidação". (Hely Lopes Meirelles – Direito Administrativo Brasileiro – 27ª edição – Ed. Malheiros – SP – pág. 169/170).*

Portanto, incorreto da parte do contribuinte alegar que somente o Mandado de Procedimento Fiscal teria o condão de afastar a espontaneidade. Isto porque, nos termos acima expostos qualquer ato da Administração Pública no sentido de dar ao contribuinte a informação (ciência) de que este já se encontra sob fiscalização, exclui a espontaneidade, obviamente desde que tal ato administrativo tenha sido praticado com a observância dos requisitos legais a ele inerentes.

Ademais, o contribuinte se contradiz em suas argumentações apresentadas em sede recursal, pois alega existir excesso de formalismo por parte do Fisco, bem como do julgador de primeira instância administrativa quanto ao entendimento de que a DIRF (Declaração de Imposto de Renda na Fonte) não tem o condão de tornar confesso os débitos consignados. Entretanto, entende ser necessária a formalidade de expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, desconsiderando qualquer eficácia quanto aos efeitos decorrentes dos demais atos administrativos validamente praticados, notadamente o Termo de Intimação Fiscal, cuja ciência inequívoca deu-se em 30/03/2007 (fls. 17/19).

Há de se registrar também que não houve qualquer vício quanto à primeira intimação endereçada ao contribuinte acima referida, desta forma, não tem espaço a argumentação do contribuinte no sentido de que apenas a reintimação teria o condão de afastar a espontaneidade. Neste caso a reintimação ocorreu não para convalidar a primeira intimação, mas sim abrir possibilidade ao contribuinte para que cumprisse a determinação anterior, de



forma que para fins de ciência de que o procedimento fiscal já havia sido instaurado, a intimação foi absolutamente eficaz.

Portanto, não merecem acolhimento as argumentações do contribuinte no sentido de que apenas o MPF seria capaz de afastar a espontaneidade.

Nesse passo, esclareço que nos termos do parágrafo único do artigo 138 do Código Tributário Nacional, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou **medida de fiscalização**, relacionados com a infração. Com efeito, a intimação do contribuinte, por escrito, para a apresentação de documentação relativa às operações e imposto em questão, afasta a espontaneidade, forte nos artigos 138 e 196 do Código Tributário Nacional e artigo 7º, inciso I do Decreto 70.235/72.

Assim, conforme já apontado pela decisão recorrida, o contribuinte postulou homologação expressa da compensação efetuada em 04/05/2007, conforme documentos de fls. 111, 122 e 135, portanto, 33 (trinta e três) dias após ter sido regularmente intimado quanto aos procedimentos de fiscalização, que culminaram no lançamento de ofício.

Deste modo, em vista de que o contribuinte já tinha plena ciência do procedimento fiscal em andamento, que culminou com o lançamento guereado, não há como considerar a argumentação de denúncia espontânea, seja com base no disposto no artigo 138 do CTN, seja com base no estabelecido no artigo 47 da Lei nº 9.430/96.

Com efeito, não obstante o exposto, demonstrando a impertinência das alegações recursais, esclareço, outrossim, que comungo do entendimento exarado pela decisão recorrida no sentido de que a DIRF não é hábil a confissão de débitos fiscais. Isto porque, apesar de tanto na DIRF quanto na DCTF o contribuinte/fonte pagadora deva informar os valores que reteve e que deveria recolher, as duas declarações têm natureza totalmente diversa. A primeira visa informar à Fazenda Pública, para fins de controle, os rendimentos pagos e as importâncias retidas na fonte. Essa declaração nada diz a respeito de débitos. Já a DCTF destina-se precisamente à informação de débitos, nela a declarante deve informar os diversos valores de tributos apurados, como contribuinte e como fonte pagadora, indicar compensações, os créditos com exigibilidade suspensa, etc. para, por fim, apurar o débito.

Além disso, é evidente que, diferentemente do que ocorre com a DCTF e com outras declarações, o Fisco não poderia, apenas com base na DIRF, proceder a inscrição dos valores ali informados na Dívida Ativa da União, precisamente porque, como acima referido, não há como se extrair dessa declaração, que valores efetivamente são devidos pelos declarantes.

Ainda nesse tema, reforço que a ausência de informações na DCTF caracteriza omissão a qual, apurada mediante procedimento de ofício, autoriza a exigência dos valores não declarados por meio de lançamento de ofício. A retificação da DIRF ou mesmo da DCTF após o início da ação fiscal não tem o condão de mudar esse fato, pois, conforme, disposição expressa do parágrafo único do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Assim, correto o procedimento do Fisco ao formalizar a exigência, por meio da lavratura de auto de infração, do IRRF não declarado em DCTF e não pago (insuficiência de recolhimentos), por meio de lançamento de ofício, de forma que no caso de lançamento de

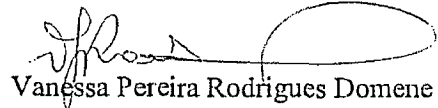




ofício, a legislação prevê a incidência de multa de ofício, no percentual de 75%, em conformidade com o que determina o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratando-se, portanto, de exigência formalizada com base em disposição expressa de lei.

Por todo o exposto **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO** do contribuinte.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2009. 03 de dezembro de 2009

  
Vanessa Pereira Rodrigues Domene