



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 10166.723678/2011-96
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.544 – 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANTONIO FLAVIANO ALVES DE LIMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009

IRPF. GLOSA DE DESPESAS. MULTA QUALIFICADA.

A dedução de despesas de terceiros, não dependentes, e que não foram pagas pelo sujeito passivo configura hipótese de sonegação, conforme definida no art. 71, da Lei 4.502/64, o que autoriza a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes (relatora), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa– Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2801-002.794, proferido pela 1^a Turma Especial / 2^a Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 124/145, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2008 e 2009. O imposto a restituir apurado pelo sujeito passivo nas declarações dos respectivos exercícios foi reduzido de R\$ 15.825,21 para R\$ 4.944,39.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 136/143, consta que a presente ação fiscal foi levada a efeito em decorrência de investigação realizada pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1^a Região Fiscal (ESPEI/1^a RF), onde se observou indício de fraudes reincidentes em Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física de determinados contribuintes. Os contribuintes envolvidos teriam sido clientes de um grupo de contadores e consultores tributários constituído por Wesley Carvalho Amaral, Eurípides Furtado de Oliveira, Cristino de Carvalho Silva e Luis Cláudio Sousa Gonçalves. Referido grupo instruía seus clientes a transmitir as declarações informando despesas dedutíveis falsas (principalmente planos de saúde, previdência privada e instrução), com o intuito de incrementar os valores de imposto a restituir. A pedido do Ministério Público Federal, foi expedido Mandado de Busca e Apreensão pelo Juiz Marcus Vinícius Reis Bastos, da 12^a Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. No cumprimento do referido mandado, foram apreendidos equipamentos e documentos, sendo elaborada pela Polícia Federal uma lista de CPF e nomes cujos arquivos eletrônicos das declarações transmitidas constavam nos computadores e documentação apreendidos. Para os contribuintes constantes da lista mencionada no parágrafo anterior, cujas declarações apresentaram indícios de irregularidades, foram expedidos Mandados de Procedimento Fiscal, incluindo o que deu origem a esta ação fiscal. A autoridade lançadora assenta que, intimado, o fiscalizado apresentou documentos à fiscalização no decorrer da ação fiscal, fls. 137/138. Assim, com base nas declarações (DIRPF e DIRF) e documentos apresentados pelo contribuinte, as seguintes infrações foram constatadas, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 126/129 e 138/146.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 148/157.

A DRJ/SDR, às fls. 298/315, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 319/328.

A 1^a Turma Especial da 2^a Seção de Julgamento, às fls. 330/341, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009

DEDUÇÕES NÃO COMPROVADAS.

Descabe a dedução de despesas na declaração de ajuste anual quando não comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade duplicada (multa qualificada), prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo esteja inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

A simples repetição da infração por mais de um exercício não serve, por si só, para comprovar o dolo, em especial quando a ação fiscal se deu em todos os anos de uma só vez.

Ademais, a prática reiterada não foi a motivação da qualificação no lançamento, tendo sido trazida apenas em sede de julgamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 344/357, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: **Multa de Ofício Qualificada**. Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Câmara a quo que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso interposto pelo contribuinte, para reduzir a multa de lançamento de ofício de 150% ao percentual de 75%. A questão central do presente acórdão reside na caracterização do intuito de fraude, a ensejar a exasperação da multa imputada ao contribuinte. Os acórdãos paradigmas acima evidenciados foram claros, em casos análogos ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de omissão reiterada de receitas/rendimentos (prática sucessiva por mais de um ano-calendário). O caso dos autos, como visto, em tudo se enluva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 396/397, a 1^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Multa de Ofício Qualificada**.

Cientificado à fl. 401, o Contribuinte apresentou **Contrarrazões**, às fls. 404/411, alegando, **preliminarmente**, que a União não demonstrou o exato ponto em que divergiu o julgado *a quo* dos juntados em sua peça recursal. Ademais, os julgados colacionados não tratam da temática em discussão. Ainda, arguiu que as ementas, no corpo do recurso, não foram reproduzidas integralmente, contrariando o disposto no § 9º do art. 67 do RICARF. No mérito, reforçou os argumentos já levantados anteriormente.

Às fls. 412/424, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, trazendo a divergência jurisprudencial a respeito da seguinte matéria: **Penalidade - Multa**. Diferentemente do posicionamento do acórdão recorrido, os paradigmas expõem a necessidade de minuciosa e justificada exposição dos motivos que levaram a aplicação da multa de lançamento de ofício de 75%. Arguiu ser absurda a aplicação de qualquer multa diante da falta de elementos que justifiquem dolo por parte do recorrente. Além disso, alegou que apresentou documentos que comprovaram os gastos que teve o contribuinte.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 482/484, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **NEGOU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo serem as decisões judiciais são inservíveis como paradigma, pois, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar divergência à lei tributária apenas de decisões de Turma ou Câmara integrante da estrutura do CARF.

Cientificado o Contribuinte à fl. 489, os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 124/145, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2008 e 2009. O imposto a restituir apurado pelo sujeito passivo nas declarações dos respectivos exercícios foi reduzido de R\$ 15.825,21 para R\$ 4.944,39.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Multa de Ofício Qualificada**.

Na decisão recorrida, deu-se parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, sob o argumento de que a presunção legal de omissão de receia ou de rendimentos, por si só, não autoria a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional, trouxe para análise a divergência jurisprudencial, contestando a redução da multa de ofício do acórdão recorrido,

alegando que o comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utiliza de subterfúgios a fim de escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, como na situação em análise, deve sempre caracterizar a presença de dolo, fundamentando sua proposição nos arts. 44, II, da Lei 9.430/96 e nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Todavia o acórdão recorrido enfrentou muito bem a matéria **no tocante a existência ou não da fraude**, analisando as provas constantes dos autos, afirmando que da análise dos autos do processo, é cristalina a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, **unicamente pela alegação de que o contribuinte teria deixado de informar seus rendimentos corretos em vários exercícios seguidos, ou seja reiterada conduta**.

Contudo, cabe assinalar que multa é um tipo de penalidade. É sanção imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na agressão a um bem jurídico tutelado pelo Estado. Deste modo, tem-se que as multas fiscais, a despeito sanções, medidas repressivas a uma conduta reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos. Tais multas, têm nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor e, também, um evidente caráter pedagógico e inibitório do não pagamento dos tributos. Nesta medida, a qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada livremente pelo fisco, pois este deverá motivar a efetiva e clara conduta reiterada do Contribuinte.

Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, não logrou êxito em comprovar a inexistência do crédito em favor da Receita Federal.

Todavia, tendo havido a imputação do débito e realizada a defesa por parte do contribuinte cabe a autoridade lançadora considerar ou desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova), e desconsiderando-as constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que para o relator a quo, que eu concordo, caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (depósitos bancários não justificados).

Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou que não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, deve desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável no ano-calendário questionado.

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que **ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude**, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é **imprescindível que se configure o evidente**

intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

E ainda, **como bem salientou o acórdão recorrido**, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênia para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2^a Turma Ordinária da 1^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que "*não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada*".

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; da classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou

Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, **daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal**, ou seja, **deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias**, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é **óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante**. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, **que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude**, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”
(grifo nosso)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, **insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude.**

Portanto, no caso em tela não há nos autos prova de que o contribuinte tenha de fato cometido fraude, o que fica nítido é que omitiu seus rendimentos desrespeitando assim o disposto na Lei que regulamenta o IRPF, **e embora tenha ocorrido de forma repetida, considero que a simples reiteração não é suficiente para majoração da multa.** Contudo não tendo sido comprovada a fraude, está correto o enquadramento legal aplicado ao caso pelo acórdão recorrido, devendo, portanto, ser mantido o lançamento de ofício realizado pela Receita Federal com exclusão tão somente da aplicação da multa qualificada, devendo ser reduzida a multa de 150% para 75%, nos termos legais.

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Redator designado

Divergi do bem articulado voto da i. Relatadora quanto à qualificação da multa. Entendeu a conselheira que a simples omissão de rendimentos não autoriza a qualificação da multa. Neste ponto, a minha divergência: não se trata no caso de simples omissão de rendimentos.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 136 a 143), o contribuinte fez deduções de dependentes e de despesas com estes quando os mesmos já constavam como dependentes na declaração da mãe. Ademais, não comprovou partes das despesas declaradas, em valores elevados, caracterizando o propósito deliberado de reduzir o imposto devido.

Não se trata meramente de falta de comprovação de despesa deduzida, mas de dedução que o contribuinte sabia indevida, portanto realizada dolosamente. Reza o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

[...]

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 44.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os dispositivos da Lei nº 4.502, por sua vez, rezam:

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

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância;

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

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

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

No caso sob exame, a dedução de despesas que o contribuinte não pagou e que foram deduzidas pelo cônjuge, configura-se clara tentativa de reduzir indevidamente o montante do tributo devido, com a alteração das circunstâncias materiais dos fatos, mediante artifício doloso, configurando-se a hipótese de sonegação.

Diante do exposto, entendo devida a qualificação da multa de ofício, razão pela qual dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Assinado digitalmente
Pedro Paulo Pedreira Barbosa

