



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

**Processo nº** 10580.727488/2011-57  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2801-003.860 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** EDILMAR MOREIRA BATISTA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

**NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, esse direito.

**PERCENTUAL DE MULTA. LEGALIDADE. LEI 9.430/1996. SÚMULA CARF Nº 2. ARTIGO 26-A DO PAF.**

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no percentual estabelecido legalmente. A compatibilidade da lei com o sistema constitucional não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Ademais, conforme sua Súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**REITERAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DEDUÇÕES. MULTA. QUALIFICAÇÃO. APLICABILIDADE.**

A multa no percentual de 150% é a espécie de multa que tem por conteúdo a qualificação da penalidade. Deve ser aplicada quando a Administração Fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Por outro lado, a glosa de despesas porque o contribuinte não comprovou a efetividade do pagamento ou da prestação do serviço, não autoriza sua aplicação.

A aplicação da multa é cindível, no lançamento, podendo-se aplicar a determinadas infrações, onde se demonstra a inclusão de deduções inexistentes, com o claro intuito de obter restituições maiores que o devido, o percentual qualificado, e a outras infrações, apuradas a partir da mesma declaração, porém apenas pela falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea, o percentual de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade pedida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa proporcional aplicando o percentual de 75% às glosas de dependente (2006, 2007 e 2009), instrução (2006 a 2009), despesas médicas (2006 a 2009), pensão alimentícia (2008) e previdência privada (2006), mantendo a aplicação da multa de 150% em relação à glosa de dedução com previdência privada em 2008 e 2009, nos termos do voto do Relator.

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin – Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Marcio Henrique Sales Parada e Flavio Araujo Rodrigues Torres.

## Relatório

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**, anos calendário de 2006 a 2009, exercícios, respectivamente, de 2007 a 2010, onde foi exigido o total de R\$ 50.327,13 a título de imposto, acrescidos de multa proporcional no percentual de 150%, no importe de R\$ 75.490,71 e mais juros de mora calculados pela Selic.

Narra a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento que o contribuinte fora regularmente intimado a comprovar a efetividade de diversas deduções que fizera constar em suas DIRPF, nos exercícios supracitados. (Termo e AR nas folhas 26 a 28).

O atendimento à intimação foi parcial, levando a Fiscalização a registrar o motivo das glosas no Termo de Verificação Fiscal que consta das folhas 03 e seguintes. Foram glosadas despesas com previdência privada, dependente, instrução, médicos e afins e pensão alimentícia, que "*reduziram indevidamente a base de cálculo do imposto*", como consta do quadro resumo na folha 08.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação na folha 97, onde manifestou-se, essencialmente, contra a aplicação da multa no percentual qualificado de 150%. Em análise, a DRJ em Salvador/BA, resumidamente, assim dispôs:

*"O contribuinte em sua impugnação procura criar uma versão dos fatos que afaste aquilo que estes revelam como evidente, ou seja, que informara falsamente deduções exageradas, sistemáticas e repetidas em diversos exercícios, com o objetivo de enganar a Administração e obter restituições indevidas. A prática reiterada da irregularidade por si só já basta para revelar o dolo, especialmente quando associada aos valores significativos das restituições obtidas. Diante destas evidências, não se trata mais de indícios que se deixem interpretar diversamente por uma versão meramente alegada, mas sim de provas evidentes da fraude praticada."*

Decidiu-se então pela manutenção das glosas efetuadas e da multa no percentual aplicado de 150%, julgando-se improcedente a impugnação.

Cientificado dessa decisão em 23/04/2012, conforme AR na folha 118, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/05/2012, com protocolo na folha 119.

Em sede de recurso, repete a impugnação, manifestando-se expressamente contrário à qualificação da multa.

Fala do princípio da dignidade humana, do "caráter exorbitante da multa" e diz que não existem sequer indícios de prática de fraude e que o contribuinte "não agiu com dolo". Explica que entendeu possível a dedução do seu sobrinho, como dependente, por arcar com as despesas daquele; que entendeu possível deduzir as despesas com a ex-esposa a título de pensão alimentícia, mesmo havendo separação apenas de fato, sem acordo/decisão/homologação judicial. Diz ainda que em relação às despesas médicas e com instrução, "não encontrou a documentação hábil para comprovar os gastos."

PEDE, então, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração ou, alternativamente, que seja reduzida a multa ao percentual de 75%, por medida de justiça.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

Preliminarmente, registro que no pedido o contribuinte requer a nulidade da autuação, mas não demonstra no recurso, tampouco encontro nos autos, qualquer motivo para dar azo a tal requerimento.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, esse direito.

No mérito, o Contribuinte manifesta-se contrariamente à aplicação da multa duplicada, no percentual de 150%, entendendo que não estaria caracterizado o “*evidente intuito de fraude*”, alegado pela Fiscalização tampouco demonstrado o dolo específico na conduta do agente. Bem, a insurgência concentra-se, então, na qualificação da multa, como resume seu pedido.

Por outro lado, demonstra reconhecer e estar conformado com a glosa de pessoa que não pode ser dependente, como seu sobrinho, uma vez que, mesmo dizendo que efetivamente arca com as despesas do menor pobre, não detém a guarda judicial. (art. 77, IV, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/999, aprovado pelo Decreto Nº 3.000 de 26 de março de 1999)

Também explica a situação em relação à dedução pleiteada a título de “pensão alimentícia” que referir-se-ia a despesas pagas para a ex-esposa (Certidão de casamento folha 37). Entretanto, sendo na ocasião apenas uma “separação de fato”, não é possível aceitar pagamento de “pensão” que não foi determinada ou homologada em juízo, tampouco registrada em escritura pública, como faculta a lei. Esse dispêndio, portanto, não é dedutível da base de cálculo do imposto de renda. (art. 78 do RIR/1999)

Em relação a despesas com instrução, médicos e afins e previdência privada, diz não ter os comprovantes para demonstrar a efetividade do pagamento ou da prestação do serviço. (arts. 73, 74, 80 e 81 do RIR/1999)

O Regulamento do Imposto de Renda em seu artigo 73, comanda o seguinte:

***Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3.º).***

***§ 1.º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4.º).***

A partir do Termo de Verificação Fiscal, observo que o contribuinte retificou suas declarações originais, mas não no intuito de incluir ou aumentar deduções, uma vez que ou permaneceram as mesmas ou foram reduzidas, conforme quadros demonstrativos elaborados pela Autoridade lançadora. Também, que havia outros dependentes, cuja relação foi comprovada e aceita, a juízo daquela Autoridade, glosando-se somente um, o referido sobrinho. Ainda, o contribuinte comprovou a dedução com previdência oficial.

Em relação às despesas com médicos e instrução, foram glosadas por ausência da apresentação dos comprovantes, sem, entretanto, haver a demonstração de fraude.

Na declaração de ajuste das pessoas físicas, analisa-se as mutações patrimoniais, relativas aos ingressos de renda, podendo ser deduzidas algumas despesas, referentes a decréscimos desse mesmo patrimônio.

Segundo CARRAZZA, que sublinho para destacar:

“...renda é a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos...é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (CARRAZZA, Roque Antônio, A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/2008, p. 109 Apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.282)

Também de ser destacado que o imposto sobre a renda é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que significa dizer, conforme artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que compete ao sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao Fisco apenas a conferência da apuração e do pagamento realizados.

Feitas essas considerações, passemos ao caso concreto do recurso.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*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.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

*“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.”* (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

A motivação para a qualificação da multa foi a seguinte, conforme TVF (fl. 08):

*A prática sistemática de pleitear deduções não comprovadas, em quatro anos-calendário consecutivos demonstra que o contribuinte agiu com dolo, objetivando reduzir a base de*

*cálculo do imposto, de modo a aumentar indevidamente o valor a ser restituído.*

Temos entendido nesta Turma Especial que não é a reiteração que autoriza a qualificação da multa, podendo ser aplicada inclusive quando se constate a infração em apenas um ano calendário, desde que demonstrado o evidente intuito de fraude e a ocorrência do dolo.

Também entendo que a aplicação da multa é cindível, no lançamento, podendo-se aplicar a determinadas infrações, onde se demonstra a inclusão de deduções inexistentes, com o claro intuito de obter restituições maiores que o devido, o percentual qualificado, e a outras infrações, apuradas a partir da mesma declaração, porém apenas pela falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea, o percentual de 75%. Não raro as Autoridades Fiscais empregam esse raciocínio, em sua autuações.

Encontra-se na jurisprudência deste CARF o seguinte entendimento, expresso no Acórdão abaixo transcrito, à guisa de exemplo:

*Acórdão 2802 - 003.180 – 2ª Turma Especial*

*Sessão de 08 de outubro de 2014*

*DESPESAS MÉDICAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVA NÃO SE CONFUNDE COM INEXISTÊNCIA DA DESPESA, HÁBIL A ENSEJAR A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.*

*Não se confunde a insuficiência de prova das despesas médicas, apta a amparar a glosa das respectivas deduções lançadas na Declaração de Ajuste, com a prova da sua inexistência, hábil a ensejar a conclusão pela natureza dolosa da conduta do contribuinte, de modo a justificar a imposição da multa de ofício qualificada.*

A multa de 150%, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

Ante o exposto, considerando a realidade destes autos, entendo que deva ser aplicada a multa qualificada a determinadas infrações e não a outras.

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Se o percentual das multas estabelecido legalmente atende ao sistema constitucional ou não, não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Não há, portanto, que se falar em razoabilidade.

O lançamento é ato administrativo plenamente vinculado à lei. O Fiscal, tampouco o Julgador, não escolhe qual o "peso" da multa que deve ser aplicada. Aplica-se a lei ao caso concreto, somente.

Demonstrando-se que o contribuinte acreditava poder deduzir despesas que realmente teve, como no caso do dependente e da pensão alimentícia e também, por outro lado, não se demonstrou emprego de documentação fraudulenta, conluio entre o contribuinte e emissores de recibos, inexistência das instituições de ensino ou dos profissionais de saúde, etc... nesses últimos casos, repito, a glosa foi pela não apresentação dos recibos, entendendo que deva ser aplicada a multa de 75%.

De modo diverso, em relação à previdência privada, declarou certa dedução com Icatu Hartford Seguros S/A PGBL, em dois dos quatro anos observados. Em relação a isso não apresentou comprovação. Não é razoável que pague uma previdência privada, para fruir benefícios futuros, e não tenha um comprovante em sua posse nem como obtê-lo, mesmo para sua garantia. Foram valores de R\$ 17.000,00, na DIRPF/2009, e R\$ 19.200,00, na DIRPF/2010. Resta clara a inclusão de dedução indevida para obter vantagem na apuração do tributo, reduzindo-o, mesmo porque o contribuinte não apresenta qualquer explicação para o fato.

### CONCLUSÃO

Dessa feita, VOTO por rejeitar a preliminar de nulidade pedida e, no mérito, **dar provimento parcial ao recurso** para reduzir a multa proporcional aplicando o percentual de 75% às glosas de dependente (2006, 2007 e 2009), instrução (2006 a 2009), despesas médicas (2006 a 2009), pensão alimentícia (2008) e previdência privada (2006), mantendo a aplicação da multa de 150% em relação à glosa de dedução com previdência privada em 2008 e 2009 (v. quadro resumo folha 08).

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada