



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

**Processo nº** 10580.730148/2011-11  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-007.545 – 2ª Turma  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2019  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FLAVIO ARAUJO FRAZAO

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GLOSAS DE DEDUÇÕES. MULTA QUALIFICADA.

Comprovada uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é de se manter 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, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

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 2802-002.836, proferido pela 2ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração de fls.2 e ss., por supostas deduções indevidas, nos exercícios de 2008 a 2010, de despesas médicas, com instrução, previdência privada e FAPI, pensão alimentícia judicial e livro-caixa, por falta de comprovação, incidindo multa de ofício qualificada de 150%, pela reiterada e sistemática realização de diversas deduções não comprovadas em três anos-calendário consecutivos, a configurar a presença de dolo.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 226/234.

A DRJ/SDR, à fl. 236, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 258/265.

A 2ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 560/565, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para restabelecer a dedução das despesas relativas aos pagamentos de pensão alimentícia nos seguintes valores e anos-calendário: 33.000,00 para o ano-calendário 2008 e R\$ 54.950,00, para o ano-calendário 2009. Restabeleço ainda nos termos supra, dedução de despesas médicas no ano-calendário 2008, no montante de R\$ 4.599,24. Reconduzo ao patamar ordinário de 75% a multa de ofício aplicada, mantendo-se quanto ao mais o lançamento. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. VALORES PARCIALMENTE COMPROVADOS.

Parcialmente comprovadas as despesas médicas deduzidas, é de restabelecer-se a as glosas na mesma medida de tais comprovações.

DESPESAS MÉDICAS NÃO DEDUTÍVEIS. REEMBOLSO. ÔNUS DA PROVA.

Havendo prova nos autos de apresentação de comprovante de despesa médica para reembolso por plano de saúde e intimado o contribuinte a apresentar o demonstrativo de tais reembolsos, são de se rejeitar meros recibos, pois há fundado motivo para a exigência pelo Fisco do comprovante de reembolsos, cuja apresentação é ônus do contribuinte.

DEDUÇÕES COM PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI, BEM COMO COM LIVRO-CAIXA NÃO COMPROVADAS. GLOSAS MANTIDAS.

Não tendo se comprovado os pagamentos deduzidos é de manter-se as glosas respectivas.

---

DEDUÇÕES COM PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. PROVA PARCIAL.

Parcialmente comprovados os pagamentos de pensão alimentícia judicial, é de restabelecerem-se na mesma medida as glosas efetuadas.

DEDUÇÕES COM DESPESAS DE INSTRUÇÃO. NATUREZA DE ALIMENTOS, POR CONSTAR A OBRIGAÇÃO DE TAIS PAGAMENTOS DOS ACORDOS HOMOLOGADOS JUDICIALMENTE. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE EFETIVO PAGAMENTO. GLOSAS MANTIDAS.

Sendo fixado no acordo para pagamento de pensão alimentícia homologado judicialmente que o alimentante arcará com despesas de instrução dos alimentados, tais valores tem natureza de pensão alimentícia, sendo dedutíveis mesmo que os alimentandos não figurem como dependentes do contribuinte, embora nesse caso a título de pensão alimentícia. Não havendo, porém, prova de efetivo pagamento pelo contribuinte, mantem-se as glosas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RECONDUÇÃO AO PATAMAR DE 75%. AUSÊNCIA DE DOLO.

Os elementos dos autos apontam para o cometimento de erros e a dificuldade da realização da prova, na maioria dos casos, não havendo indícios de intenção dolosa de subtrair valores à tributação.

Recurso parcialmente provido.

Às fls. 570/584, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Multa de ofício - desqualificação**. Os paradigmas se assemelha ao caso dos autos, considerando que foram mantidas as glosas de despesas médicas (tendo havido nos autos recibo do qual consta carimbo de apresentação à Petrobrás para reembolso, o que ensejou fundada razão para crer que houve reembolsos médicos efetuados pela empresa, tornando não dedutíveis os valores correspondentes); deduções indevidas relativas à Previdência Privada e FAPI, deduções do livro-caixa, bem como de pensão alimentícia, por falta de comprovação por meio de documentação idônea. O acórdão recorrido, mesmo diante de quadro fático no qual ficou estabelecido que o autuado, de forma consistente e reiterada, pleiteou redução do Imposto de Renda devido não só diante da dedução de despesas médicas em valores elevados, mas também de outras despesas igualmente não comprovadas, de forma a fazer jus, em decorrência, em consecutivos anos-calendários a montantes consideráveis a título de restituição; concluiu que, ainda assim, a qualificação da multa de ofício estaria alicerçada em presunções ou ilações da autoridade lançadora. Todos os arestos discutiam os pressupostos para a qualificação da multa de ofício no caso em que o contribuinte reduziu o montante a pagar a título de IRPF ou obteve restituição indevida do tributo, em razão de deduções não alicerçadas em suporte probatório idôneo e suficiente. Os arestos em referência entenderam que, se do conjunto das provas dos autos resultar indícios suficientes de que o agente conduziu sua conduta de forma intencional para obter a redução do imposto de renda a pagar, estão caracterizados os requisitos necessários à qualificação da multa. Para os paradigmas, como visto, bastou a existência de indícios similares ou até mesmo presentes com menor intensidade, gravidade e quantidade naqueles casos discutidos em

contraposição ao ventilado neste feito, para legitimar a exasperação do patamar em que aplicada a penalidade (150%).

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, às fls. 586/591, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Multa de ofício - desqualificação.**

Às fls. 595/622, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: **1. nulidade do auto de infração por ausência de requisitos essenciais; 2. deduções indicadas nas DIRPF 2007, 2008 e 2009.**

O Contribuinte apresentou **Contrarrrazões**, às fls. 626/639, alegando, preliminarmente, ausência de demonstração de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma. No mérito, reforçou os argumentos anteriores.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto Contribuinte, às fls. 645/647, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **NEGOU SEGUIMENTO** ao recurso, por considerar não atendidos os requisitos formais do recurso especial.

O Contribuinte foi cientificado sobre a decisão que negou seguimento ao seu recurso especial à fl. 651.

À fl. 655, a DRF informou nos autos que o processo nº 10580.727768/2016-70 foi desmembrado, na parte mantida do crédito tributário, para prosseguimento da cobrança, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

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.2 e ss., por supostas deduções indevidas, nos exercícios de 2008 a 2010, de despesas médicas, com instrução, previdência privada e FAPI, pensão alimentícia judicial e livro-caixa, por falta de comprovação, incidindo multa de ofício qualificada de 150%, pela reiterada e sistemática realização de diversas deduções não comprovadas em três anos-calendário consecutivos, a configurar a presença de dolo.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Ordinário.

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

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 receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza 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 concluiu pelos elementos dos autos que as verbas glosadas apontam para o cometimento de erros e a dificuldade da realização da prova, não havendo indícios de intenção dolosa pelo Contribuinte com a finalidade de subtrair valores da tributação.

Não há dúvidas de que a 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, e que mesmo tendo lhe sido ofertado prazo para correção e defesa 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 prevêm 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.

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 vênica para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª 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 escorregado 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.**

**Na hipótese dos autos, observa-se que o Contribuinte teve mantidas as glosas de despesas médicas (tendo havido nos autos recibo do qual consta carimbo de apresentação à Petrobrás para reembolso, o que ensejou fundada razão para crer que houve reembolsos médicos efetuados pela empresa, tornando não dedutíveis os valores correspondentes); deduções indevidas relativas à Previdência Privada e FAPI, deduções do livro-caixa, bem como de pensão alimentícia, por falta de comprovação por meio de documentação idônea.**

E na análise das mesmas verifica-se um reiterado intuito do Contribuinte em obter vantagens indevidas e o fez por meio de informações falsas.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes