



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10640.721562/2015-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-006.898 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de setembro de 2019  
**Recorrente** ADEMIR DE PAULA TAVARES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Exercício: 2011, 2012, 2014

**DEDUÇÃO DE DEPENDENTES**

O contribuinte não comprovou as condições estabelecidas em lei para a dedução de dependente: (i) o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; (ii) o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho.

**PENSÃO ALIMENTÍCIA.**

Não há nos autos decisão judicial, acordo ou escritura pública para respaldar o pagamento dos valores indicados nas declarações a título de pensão alimentícia, na forma como dispõe o inciso II do artigo 4º da Lei n.º 9.250/95, bem como, conforme ditames do artigo 78 do Decreto 3.000/1999.

**DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

A apresentação de recibos com atendimento dos requisitos do art. 80 do RIR/99 é condição de dedutibilidade de despesa, mas não exclui a possibilidade de serem exigidos elementos comprobatórios adicionais, da efetiva prestação do serviço, na existência de dúvidas razoáveis.

Incabível a dedução de despesas médicas ou odontológicas quando o contribuinte não comprova a efetividade dos serviços realizados através de documentação hábil e idônea para a comprovação das despesas médicas.

**MULTA QUALIFICADA. EXCLUSÃO.**

Não se sustenta a qualificação da multa, quando não restarem tipificadas as condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%, exceto para o lançamento relativo às despesas médicas referentes à Associação Beneficente São João Batista. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira, Matheus Soares Leite e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir a qualificadora da multa em relação a todos os lançamentos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Raimundo Cassio Goncalves Lima, (Suplente Convocado), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF (DRJ/BSB) que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação, mantendo o Crédito Tributário apurado, ressaltando que o Imposto sobre matéria não impugnada deve ser objeto de apartação, conforme ementa do Acórdão nº 03-69.927 (fls. 164/176):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2014

IMPUGNAÇÃO PARCIAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Os valores correspondentes sujeitam-se à imediata cobrança, não sendo, pois, objeto de análise desse julgamento administrativo.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES. NETOS. REQUISITOS LEGAIS.

São considerados dependentes, para fins de dedução na Declaração do Imposto de Renda, os netos, até vinte e um anos, sem arrimo dos pais, desde que o contribuinte

detenha a guarda judicial dos mesmos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho.

#### DEDUÇÃO DE DEPENDENTES. COMPANHEIRO

O companheiro ou a companheira poderá ser incluído como dependente se houver vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho.

#### DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. REQUISITOS.

São dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos comprovados e efetuados a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou escritura pública.

#### DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS E DE INSTRUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Todas as deduções permitidas para apuração do imposto de renda estão sujeitas à comprovação ou justificação.

#### IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

#### GUARDA DE DOCUMENTOS.

O contribuinte é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, toda a documentação que embasou o preenchimento de sua declaração de rendimentos.

#### MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatada a ocorrência de dolo, pela utilização sistemática de deduções não comprovadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/15), lavrada em 15/06/2015, referente aos Exercícios 2011, 2012 e 2014, que apurou Crédito Tributário no valor de R\$ 77.149,89, sendo R\$ 27.352,85 de Imposto, código 2904, R\$ 41.029,29 de Multa Proporcional, passível de redução, e R\$ 8.767,75 de Juros de Mora calculados até 06/2015.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03/06) foram apuradas as seguintes infrações:

1. Deduções Indevidas de Dependentes nos valores de:
  - a. R\$ 7.233,12 – Exercício 2011;
  - b. R\$ 7.558,56 – Exercício 2012;
  - c. R\$ 14.445,48 – Exercício 2014;
2. Deduções Indevidas de Despesas Médicas nos valores de:
  - a. R\$ 19.143,69 – Exercício 2011;
  - b. R\$ 39.998,24 – Exercício 2012;
  - c. R\$ 14.096,96 – Exercício 2014;
3. Deduções Indevidas de Pensão Judicial nos valores de:
  - a. R\$ 19.415,00 – Exercício 2011;

- b. R\$ 31.340,00 – Exercício 2012;
  - c. R\$ 8.300,00 – Exercício 2014;
4. Deduções Indevidas de Despesas com Instrução nos valores de:
- a. R\$ 3.770,84 – Exercício 2011;
  - b. R\$ 7.056,23 – Exercício 2012.

No Relatório da Ação Fiscal (fls. 18/27) a Fiscalização detalha todos os valores glosados, nos respectivos Exercícios objeto da fiscalização, bem como os motivos das referidas glosas.

A Fiscalização conclui o Relatório afirmando que o contribuinte prestou declaração falsa ao Fisco, utilizando despesas inventadas com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto, razão porque foi aplicada a Multa de Ofício Qualificada, à alíquota de 150%, e lavrada Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 10640.721587/2015-05).

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, via Correio (AR - fl. 28), em 18/06/2015 e, em 10/07/2015, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 85/94, instruída com os documentos nas fls. 95 a 110.

O Processo foi encaminhado à DRJ/BSB para julgamento, onde, através do Acórdão nº 03-69.927, em 28/01/2016 a 7ª Turma julgou no sentido de declarar improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o Crédito Tributário exigido.

No Acórdão foi destacado que parte da dedução indevida de dependente, no valor de R\$6.190,92, relativa ao Exercício 2014, não foi objeto de contestação e, por essa razão, considerou a matéria não impugnada, razão pela qual o respectivo valor foi apartado dos autos para cobrança imediata.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/BSB, via Correio, em 08/04/2016 (AR - fl. 181) e, inconformado com a decisão prolatada, em 10/05/2016, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 185/189, instruído com os documentos nas fls. 190 a 213, onde, faz uma síntese dos fatos para em seguida alegar que:

1. A afirmação de que houve inclusão indevida de dependentes nas suas Declarações de Imposto de Renda é equivocada uma vez que apresentou todos os documentos necessários para elucidação do caso;
2. Também não procedem as alegações de que ocorreram deduções indevidas de Despesas em suas Declarações, já que todas elas se encontram amparadas com recibos legalmente confeccionados, conforme os ditames legais, inclusive as Pensões alimentícias pagas a Marli de Oliveira Machado e Rosimar Miranda Cardoso;
3. Nos autos não houve qualquer comprovação de que o contribuinte agiu com o intuito de sonegar imposto, não cabendo a aplicação de Multa Qualificada de 150%, o que caracteriza um abuso de autoridade do Fisco no seu dever de punir;

O contribuinte finalizou seu Recurso Voluntário requerendo sua procedência a fim de reformar na totalidade o Acórdão combatido e, conseqüentemente, o Auto de Infração.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

### Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Mérito

Conforme se verifica dos autos, trata o presente processo administrativo de exigência de Imposto de Renda em virtude de deduções indevidas de dependentes, dedução com instrução, dedução de pensão alimentícia e dedução de despesas médicas, referentes aos anos calendário 2010, 2011 e 2013.

E Recurso Voluntário apresentado às fls. 185/189, o contribuinte se insurge de forma geral ao lançamento, aduzindo que não houve inclusão indevida de dependentes e que todas as despesas deduzidas estão comprovadas. Afirma ser ilegal a aplicação da multa de 150% e que a penalidade caracteriza abuso da autoridade do Fisco do seu dever de punir.

### Despesas com dependentes

O então vigente Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, em seu artigo 77, estabelecia o seguinte:

Art.77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§1º **Poderão ser considerados como dependentes**, observado o disposto nos arts. 4º, §3º, e 5º, parágrafo único (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 35):

I-o cônjuge;

II-o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III-a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV-o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

A Lei n.º 9.250/95 assim estabelece:

**Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:**

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador. (Grifamos)

No caso em tela, a glosa foi efetuada por não restar comprovada a relação de dependência alegada.

O contribuinte informou em sua DAA como dependentes, netos, filhos sob o código 23, entretanto, não tem a guarda judicial dos netos e não há comprovação de incapacidade física e mental para o trabalho.

Quanto à sua companheira (Renata Carolina de Mendonça Lima), não comprovou que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho.

Assim, por não cumprir as determinações estabelecidas na lei para a consideração dos dependentes, deve ser mantida a decisão de piso.

### **Despesas com instrução**

O contribuinte declarou despesa a título de instrução à Behar Turismo, no entanto, não junta aos autos documentação comprobatória da referida despesa.

Assim, deve ser mantida a glosa das despesas com instrução.

### **Pensão alimentícia**

O Recorrente anexa aos autos declarações das Beneficiárias de pensão alimentícia, entretanto, não há nos autos decisão judicial, acordo ou escritura pública para respaldar o pagamento dos valores indicados nas declarações, na forma como dispõe o inciso II do artigo 4º da Lei n.º 9.250/95, bem como os ditames do artigo 78 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/1999.

Assim, deve ser mantida a glosa.

### **Dedução de despesas médicas**

Com efeito, a dedução das despesas médicas encontra-se insculpida no art. 8º, II, da Lei nº 9.250/95. Vejamos:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

**§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II deste artigo.**

(Grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 80 do Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época dos fatos, assim dispunha:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

**§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).**

**Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º).**

**§1º 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 nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).**(Grifamos)

Da análise da legislação em apreço, percebe-se que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda dizem respeito aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam a serviços comprovadamente realizados, bem como a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Destarte, todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação. Embora o ônus da prova caiba a quem alega, a lei confere à fiscalização a faculdade/dever de intimar o contribuinte para comprovar as deduções, caso existam dúvidas razoáveis quanto à efetiva realização das despesas, deslocando o ônus probatório para o contribuinte.

A interpretação que se confere ao art. 73, § 1º do RIR/99 é de que o agente fiscal tem que tomar todas as medidas necessárias visando à proteção do interesse público e o efetivo cumprimento da lei, razão porque a dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, que, em princípio, podem ser confirmadas através de recibos. Entretanto, havendo dúvidas razoáveis a respeito da legitimidade das deduções efetuadas, inclusive acerca da efetiva prestação do serviço, cabe à fiscalização exigir provas adicionais e, ao contribuinte apresentar comprovação ou justificativa idônea, sob pena de ter suas deduções glosadas.

No presente caso, o contribuinte traz apenas alegações gerais, não se insurgindo especificamente contra a glosa das despesas médicas efetuadas, afirmando em defesa recursal que “todas as despesas se encontram amparadas com recibos legalmente confeccionados”, sem, no entanto, se desincumbir do ônus de comprovar as despesas realizadas, razão porque, deve ser mantida a glosa estabelecida no lançamento.

### Aplicação da multa de 150%

Quanto à insurgência da aplicação da multa de 150%, inicialmente cabe destacar o teor da Súmula CARF nº 2: “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

O Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob a justificativa de tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

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

§ 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 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A acusação fiscal asseverou o seguinte:

Ressaltamos que os pagamentos declarados pelo contribuinte nos anos-calendário 2010, 2011 e 2013, referentes à ASSOCIAÇÃO BENEFICENTE SÃO JOÃO BATISTA, de fato não existiram, foram criados pelo contribuinte com o fito de diminuir a base de cálculo do imposto e reduzir o seu valor devido, visto que essa instituição foi intimada a informar se realmente houve a prestação de serviços ao contribuinte e/ou a seus dependentes e as mesmas informaram que não houve tal prestação, conforme documentos anexados ao presente processo.

**(...) o intuito doloso na utilização de deduções fictícias para reduzir a base de cálculo do imposto de renda fica mais evidente pela prática reiterada das infrações.**

As condutas ilícitas tendentes a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar o seu pagamento bem como para obtenção de restituições indevidas, foram adotadas das DAA de todos os exercícios fiscalizados e induzem à aplicação da multa qualificada. Claro está que a conduta do sujeito passivo não pode ser considerada como involuntária, mas uma prática intencional.

(...)

O sujeito passivo tinha inteiro conhecimento de que as deduções eram inexistentes, tendo se beneficiado com a fraude através do recebimento de restituições maiores do que as devidas ou apurando restituições ao invés de imposto a pagar. Sua conduta se enquadra no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

(...)

Quanto ao elemento subjetivo, o dolo, **resta caracterizado pela prática reiterada de inserção, nas DAA, de informações que sabia serem falsas, gerando redução indevida da base de cálculo do imposto e, por via de consequência, transformando imposto a pagar em imposto a restituir.**

(...) tendo em vista tratar-se de evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, além da aplicação da multa de ofício qualificada, à alíquota de 150%, tal constatação ensejou a lavratura de representação fiscal para fins penais, por intermédio do processo administrativo nº 10640.721587/2015-05, devido à ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90. (Grifamos).

Ocorre que não houve comprovação, por parte da autoridade fiscal, da intenção pré-determinada do contribuinte, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, com o fito de justificar a qualificação da multa.

Com efeito, a omissão de receita ou declaração inexata não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessário demonstrar o dolo subjacente, com a finalidade

de sonegação ou fraude, que independe do número de vezes que repetida, porque a reiteração da conduta do contribuinte não altera sua natureza.

Com o indício de ilicitude se faz necessário o aprofundamento da investigação por parte da autoridade administrativa. A conduta repetitiva não se constitui, de forma isolada, em suporte à duplicação da multa de ofício, que deve estar acompanhada, necessariamente, de outros elementos relacionados às circunstâncias agravantes do comportamento do contribuinte que levem à tipificação da sonegação ou fraude.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme Súmula n.º 14, abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Dessa forma, entendo que o conjunto probatório não é convincente da consciência e a vontade do sujeito passivo de impedir/retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária, a fim de reduzir o montante de tributo que devia ser recolhido, mesmo considerando a repetição da omissão de receitas nas declarações de rendimentos do anos-calendário anteriores.

Assim, entendo pelo afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao patamar básico de 75%.

## **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reduzir a multa ao patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

## **Voto Vencedor**

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente no que se segue.

O recorrente foi intimado pela fiscalização a comprovar a despesa médica com a Associação Beneficente São João Batista (e-fls. 34/35), mas nada apresentou alegando ter perdido a documentação em enchente (e-fls. 36 e 49/77).

A fiscalização intimou a Associação Beneficente São João Batista a confirmar a prestação de serviços ao recorrente ou aos seus dependentes nos anos-calendário de 2010, 2011, 2012 e 2013 (e-fls. 78) e a Associação respondeu não ter qualquer documentação referente ao recorrente e seus dependentes (e-fls. 79).

Diante desse contexto, não houve mera declaração inexata, estando correta a percepção da fiscalização de o recorrente ter criado deduções inexistentes em relação à Associação Beneficente São João Batista, sendo nítido o intento doloso de reiteradamente se utilizar de deduções fictícias.

Logo, deve ser mantida a qualificação da multa em relação às despesas médicas referentes à Associação Beneficente São João Batista (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, I e § 1º, na redação da Lei n.º 11.488, de 2007; e Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 e 72).

Isso posto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%, exceto para o lançamento relativo às despesas médicas referentes à Associação Beneficente São João Batista.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.