



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10735.722294/2015-88
ACÓRDÃO	2302-004.077 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIDNEY NOGUEIRA DA COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015

MULTA QUALIFICADA DE 150%. NÃO CABIMENTO.

Não tendo a fiscalização logrado êxito em demonstrar que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não há como manter a sanção.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

MULTA ISOLADA DE 75%. CABIMENTO.

Aplica-se a multa isolada sobre a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual quando não for o caso de restituição por infração à legislação tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: a) afastar a qualificadora da multa de ofício mantendo-a em 75% em relação à dedução de despesa do dependente Carlos Nogueira, despesas médicas e de pensão alimentícia; b) para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23, em relação à dedução de Previdência Privada.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 03-70.917, julgado pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BSB, na qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação.

O processo em análise trata de Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF referente aos exercícios 2013, 2014 e 2015, anos-calendário 2012, 2013 e 2014 (e-fls. 2-58), onde foram identificadas as seguintes infrações:

a) DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de Previdência Privada/FAPI pleiteada indevidamente. O Contribuinte declarou contribuições à Itaú Prev, porém, devidamente intimado, não apresentou qualquer comprovante de que, de fato, tenha efetuado tais aplicações;

b) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE - Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual dedução a título de dependentes, pleiteadas indevidamente. O Contribuinte declarou como dependente Stella Lima Sousa da Costa, Carlos Nogueira e Jandira Ferreira Nogueira, contudo, devidamente intimado, não apresentou qualquer documento que comprovasse tais relações de dependência;

c) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS - Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de despesas médicas, pleiteadas indevidamente. O Contribuinte declarou despesas para cobrir tratamento de saúde própria e dos dependentes, porém, devidamente intimado, não apresentou qualquer comprovante de que, de fato, tenha efetuado tais pagamentos;

d) DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL - Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de pensão judicial. O Contribuinte declarou despesas com pagamento de pensão judicial a Renata Lima Sousa da

Costa, contudo, devidamente intimado, não apresentou qualquer comprovante de que, de fato, tenha efetuado tais pagamentos;

e) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO - Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente. O Contribuinte declarou gastos relacionados à instrução própria e dos dependentes, mas, devidamente intimado, não apresentou qualquer comprovante de que, de fato, tenha efetuado tais despesas;

f) IMPOSTO A RESTITUIR INDEVIDO - O imposto a restituir calculado na DIRPF foi reduzido em razão da constatação de infração à legislação tributária, já que o contribuinte, regularmente intimado, não apresentou documentos que dessem amparo à totalidade das deduções à base de cálculo declaradas para os exercícios 2013, 2014 e 2015. A identificação da então suposta irregularidade teve origem em denúncia recebida no Plantão Fiscal da DRF de Duque de Caxias de que havia um escritório com filas na porta para elaboração de declaração. Foi constatado que os MAC Address 10-78-D2-B6-56-E6 e 90-2B-34-F4-82-7C, em conjunto, haviam transmitido milhares de declarações de rendimentos depois no início do prazo para o exercício de 2015, ficando evidente que o fluxo de apresentação de declarações oriundas do mesmo endereço já ocorria há anos. Em uma análise superficial, foi identificada a conhecida estratégia de aumentar deduções com instrução, dependentes, despesas médicas, previdência privada e pensão judicial de modo a diminuir o imposto devido, objetivando o pagamento menor de tributo ou a recepção de restituição superior à devida. Ainda, que as deduções falsas são, em regra, assim relacionadas: Previdência Privada: Brasil Prev Seg e Previdência S/A, Itaú Previdência, Sinaf, Bradesco Vida e Previdência, Mapfre Vida S/A; Despesas com instrução: Unisuan, Unigranrio, Colégio Futuro VIP, Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá, Universidade Gama Filho; Despesas Médicas: Gonden Cross, Díx Assistência Médica, Assim, Dix Amico, Odontoprev, Qualicorp, Odontofácil Clínicas Odontológicas, Unimed, Bradesco Saúde.

Todos os valores declarados foram glosados, bem como foi aplicada multa qualificada de 150%.

O Contribuinte apresentou Impugnação acompanhada de diversos documentos (e-fls. 64-104) alegando que, diante da falta de conhecimento para efetuar pessoalmente o preenchimento dos informes declaratórios de impostos de renda fornecidos pelas empresas onde prestava serviço no sistema Petrobras, viagens a trabalho e o medo de errar ao registrar algo indevido ou sem procedência, atribuiu a profissional de contabilidade, Sra. Sônia Soares de Souza, a responsabilidade de efetuar todas as suas declarações anuais de imposto de renda até o ano-calendário de 2014, exercício de 2015. Que não desconfiava dos valores restituídos, pois atribuíra a importância recebida à contribuição total de rendimentos tributáveis anualmente, que eram enormes, em razão do alto salário recebido no sistema Petrobras, com horas extras, prêmios, benefícios/adicionais noturnos, e, principalmente, o percentual de 30% de periculosidade por trabalhar em áreas de alto risco a integridade física. Que se encontra desempregado, mas,

permanece cursando a graduação de ensino superior em Engenharia na Faculdade Boa Viagem em Recife-PE.

A DRJ, em relação à Dedução de Previdência Privada, em razão de o Contribuinte trazer como ateste das supostas despesas a simples Propostas de Contratação, sem provar os efetivos e supostos pagamentos periódicos, manteve a glosa. No que tange à Dedução de Dependentes, a glosa foi mantida em relação às despesas de Stella Lima Sousa da Costa, pois restou entendido que o Contribuinte não poderia ter indicado a filha como sua dependente, já que não há prova de que possuía a guarda, à época dos anos-calendário 2012, 2013 e 2014 (art. 35, § 3º, Lei 9.250/1995). Ao contrário, há indicação de que a filha do casal já figurava como alimentanda e a guarda estava com a mãe no período do Lançamento, nos termos da Ação de Divórcio. Quanto ao dependente Carlos Nogueira, a glosa foi mantida, pois a Certidão de Óbito juntada não demonstrou o grau de parentesco, de modo que a relação de dependência não foi esclarecida. Quanto a dependente Jandira Ferreira Nogueira, sua genitora, segundo as bases de dados da RFB, não possuía rendimentos e não declarou em separado. Assim, entenderam por restabelecer a dedução pleiteada, nos limites legais para cada exercício, vez que comprovada a relação de dependência. Quanto às Despesas Médicas, a glosa foi mantida, uma vez que houve a apresentação tão somente dos recibos de folhas 83-84, os quais não são capazes, por si sós, a comprovar o efetivo pagamento, como ocorreria com cheques, DOC, TED, etc. Em relação à Dedução de Pensão Alimentícia e Judicial a glosa foi mantida, pois somente foi apresentada a Ação de Divórcio (sem menção ao valor da pensão alimentícia) e um Ofício do Poder Judiciário para que a fonte pagadora fizesse a retenção de Pensão Alimentícia. Além disso, não há prova da efetiva transferência de recursos para a alimentanda, requisito necessário para o ateste do benefício. Em relação às Despesas com Instrução, como houve comprovação de gastos próprios com a Faculdade Boa Viagem, CNPJ 11.405.837/0001-37, relativamente ao Curso de Engenharia de Produção, entenderam por restabelecer as deduções aos limites admitidos em lei, conforme o Exercício.

Assim, a DRJ restabeleceu algumas deduções e manteve as demais infrações, bem como a multa de ofício de 150% e a multa isolada de 75%.

Cientificado do acórdão, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 142-146), sustentando que a inaplicabilidade da multa qualificada de 150% e a multa isolada de 75%, visto que não agiu com dolo ou má-fé, pois confiou em uma profissional habilitada para fazer a sua declaração de imposto de renda. Aduz que a multa de ofício agravada ultrapassa o valor do tributo devido.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

2. Mérito

O Recorrente se insurge contra a decisão recorrida requerendo a reforma da decisão por entender que ao presente caso não se aplica a multa qualificada de 150% nem a multa isolada de 75%. Que não agiu com dolo ou má-fé, na medida em que confiou em uma profissional habilitada para fazer a sua declaração de imposto de renda. Aduz ser inaplicável o agravamento da multa, pois não ficou comprovado o dolo e o evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, elementos necessários para uma condenação deste porte.

É sabido que a multa qualificada no patamar de 150% é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

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

A qualificação da multa é fruto das condutas de sonegação ou de fraude praticadas pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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 circunstâncias materiais;

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

Art. 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Por se tratar de práticas dolosas, a fiscalização deve fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

Na espécie, a análise da aplicação da multa qualifica deve, primeiramente, recair sobre a dedução de despesa do dependente Carlos Nogueira, despesas médicas e de pensão alimentícia.

Em relação à dedução de despesa do dependente Carlos Nogueira, a decisão de piso entendeu que a Certidão de Óbito, por não demonstrar o grau de parentesco com o Recorrente, não esclarece a relação de dependência entre eles e, por isso manteve a glosa e a multa qualificada.

Ocorre que o simples exame da Carteira de Identidade da Jandira Ferreira Nogueira (fl. 27 - e-fls. 64-104), mãe e dependente do Recorrente, revela que o Carlos Nogueira era pai dela e, portanto, avô do Recorrente.

No tocante a despesas médicas, a decisão recorrida entendeu que os recibos de serviços de odontologia não são capazes, por si só, de comprovar o efetivo pagamento, como ocorreria com a apresentação de cheques, DOC, TED, etc.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame. Se o contribuinte não logra comprovar por outros meios as despesas médicas relacionadas em recibos declarados inidôneos, apresenta-se correta a glosa de despesa.

Todavia, para que se imponha a qualificação da multa faz-se necessário a comprovação inequívoca de que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de se eximir à tributação o que parece não ocorrer no caso em tela, uma vez que o contexto não permite a aferição do dolo de maneira cabal. Pois, se de um lado, os documentos apresentados pelo Recorrente não bastam para demonstrar definitivamente a ausência de dolo, por outro são suficientes para levantar a dúvida razoável, visto que diante de fundamentos que são meras conjecturas para a qualificação da multa, possuem indícios de boa-fé, bem como estão ausentes elementos que desabonem os recibos de serviços de odontologia.

Quanto à dedução de pensão alimentícia, a decisão de piso manteve a glosa e a multa qualificada por entender que a Ação de Divórcio (sem menção ao valor da pensão alimentícia) e o Ofício do Poder Judiciário para que a fonte pagadora fizesse a retenção de Pensão Alimentícia, não comprovam tal despesa, pois, não há prova da efetiva transferência de recursos para a alimentanda.

Ocorre que no Ofício do Poder Judiciário verifica-se o comando que deverá ser descontada dos vencimentos do Recorrente “a quantia correspondente a 13% dos rendimentos líquidos, assim considerados todos os ganhos brutos auferidos pelo réu, deduzidas apenas as parcelas referentes ao imposto de renda retido na fonte e a previdência social.” Constatase, também, que a quantia descontada da folha de pagamento deve ser diretamente depositada na conta corrente da CEF de titularidade da alimentanda.

Considerando que a multa de ofício qualificada é aplicável apenas nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, a mesma deve ser afastada no tocante à dedução de despesa do dependente Carlos Nogueira, despesas médicas e de pensão alimentícia.

De outra parte, em relação a dedução de despesa com Previdência Privada não é possível chegar a mesma conclusão, visto que a decisão de piso manteve a glosa e multa qualificada em razão de o Recorrente atestar as supostas despesas somente com a apresentação de Propostas de Contratação do “Itaú VGBL Protebao Familiar” do Itaú Vida e Previdência, sem provar os efetivos pagamentos periódicos e, considerando que a Itaú Previdência foi apontada como sendo uma das empresas utilizadas na prática da estratégia de aumentar deduções com previdência privada, é possível vislumbrar aí um indício de fraude.

No entanto, cabe ser observada a superveniência da Lei nº 14.689/23, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. Desse modo, a multa qualificada de 150% deve ser reduzida para 100%.

Relativamente a não aplicação da multa isolada de 75%, não há razão para a reforma da decisão recorrida, tendo em vista que se aplica a referida multa sobre a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual quando não for caso de restituição por infração à legislação tributária.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) afastar a qualificadora da multa de ofício mantendo-a em 75% em relação à dedução de despesa do dependente Carlos Nogueira, despesas médicas e de pensão alimentícia; b) para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23, em relação à dedução de Previdência Privada.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz