



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10855.720900/2018-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.499 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RODRIGO ROCHA LOURENCO SOBRINHO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

RESPONSABILIDADE. DECLARAÇÃO IRPF. CONTRIBUINTE.

O contribuinte é responsável pelas informações prestadas nas suas declarações. A culpa *in eligendo* é aquela que resulta da má escolha, não se podendo transferir a responsabilidade a terceiro por supostos erros de preenchimento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

**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 reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho [Substituto(a) Integral], Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizei para compor o presente relatório, o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 591/595):

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado **Auto de Infração para formalização do crédito tributário dos anos-calendário 2014 a 2016**, relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física, doravante mencionado simplesmente como Imposto sobre a Renda, com os seguintes valores na data da lavratura:

(...)

As infrações apuradas pela Fiscalização foram:

Ano-Calendário	Descrição das Infrações	Valor Apurado	Multa
2014	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE	2.156,52	150,00%
2014	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO	12.822,48	150,00%
2014	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS	17.380,00	150,00%
2015	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO	13.290,00	150,00%
2015	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS	20.898,00	150,00%

2016	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO	7.122,00	150,00%
2016	DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS	17.946,00	150,00%

A Auditoria expõe no seu Relatório:

1. O contribuinte adotou a mesma sistemática ao apresentar as suas Declarações de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - DIRPF dos anos-calendário 2012 a 2016.
2. Para os anos-calendário 2012 e 2013, as intimações do contribuinte foram efetuadas mediante os procedimentos citados na Instrução Normativa RFB nº 958/2009. Uma vez que o contribuinte não respondeu às intimações, foram emitidas automaticamente Notificações de Lançamento, recebidas pelo contribuinte em 24/08/2016. As impugnações apresentadas para essas Notificações de Lançamento foram intempestivas, tendo sido analisados os documentos mesmo assim, o que resultou em revisão de ofício, com a manutenção parcial das exigências fiscais.
3. Foi constatado que os procedimentos utilizados pelo contribuinte foram os mesmos de 22 (vinte e dois) outros contribuintes com domicílios em municípios da jurisdição da Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF Sorocaba (Anexo I do Relatório Fiscal). Inclusive, as DIRPF de parte dessas pessoas foram enviadas do mesmo computador do qual foram enviadas as DIRPF do contribuinte, fato constatado pela análise dos endereços MAC (MAC Address) consultados na base de dados da Receita Federal do Brasil.
4. Na descrição dos fatos, há referência aos anos-calendário 2012 e 2013 para demonstrar a forma de proceder do contribuinte.

#### **Dependentes**

5. Para os anos-calendário 2012 a 2014, o contribuinte declarou 2 (dois) dependentes para os quais não foi apresentada qualquer evidência de existência real:

Ano-Calendário	Cód Depend.	Nome Dependente	Data de Nascimento
2012	21*	LUANA SCHK	12/02/2002
2013	21*	LUANA SCHK	12/02/2002
<b>2014</b>	<b>21*</b>	<b>LIVI AROCHA SCHUCK</b>	<b>12/12/2014</b>

\*Cód. 21: Filho(a) ou enteado(a) até 21 (vinte e um) anos

6. Embora o contribuinte possa cometer erros, é difícil crer que cometa equívoco quando se trata de identificar os próprios filhos ou informar quantos filhos possui.

#### **Despesas Médicas e Despesas com Instrução**

7. Parte das despesas médicas e com instrução foram comprovadas.

8. Em relação ao ano-calendário 2012, os supostos emitentes dos recibos apresentados pelo contribuinte já haviam sido intimados a prestar informações durante a auditoria encerrada em 03/2017, que abrangeu os 22 (vinte e dois) contribuintes listados no Anexo I. As informações prestadas naquela ocasião por eles foram as seguintes:

Prestador dos Serviços conf. Recibos	Tipo de Profissional	Esclarecimento
Aline Mossmann Fernandes	psicóloga	No período de 01/2011 a 12/2015 realizou trabalhos temporários como pesquisadora e docente, os quais originaram os valores por ela recebidos, e não emitiu recibos de prestação de serviços para pacientes.
André Xavier Guimarães Silva	dentista	"(...) não realizei nenhum tratamento, atendimento ou prestação de serviços odontológicos para (...) e para nenhum familiar desta pessoa" - foi apresentada uma declaração para cada contribuinte analisado.
Antonio Alfredo Isoldi Filho	médico	Não reconhece nenhum telefone informado no Termo de Intimação (extraído dos recibos) e o imóvel informado no mesmo Termo foi utilizado somente até 2007, após o que se mudou para o seu atual endereço de atendimento.
Carla Vestri Hamer	fonoaudióloga	O seu registro de fonoaudióloga teve baixa em 2004 e não atendeu ninguém entre 2011 e 2015, além de não ter formação em psicologia. Não teve consultório e não emitiu recibos, além de não ter conhecimento do endereço indicado.
Irina Karla Bacci	fisioterapeuta	No período entre 01/2011 e 12/2015 não exerceu a profissão de fisioterapeuta, não tendo nenhum endereço ou telefone de consultório.
Karina de Mello Gomiero	dentista	"Declaro que não conheço (...). Dessa forma declaro que NÃO realizei prestação de serviços ou realização de Tratamento Odontológico em (...) Não realizei prestação de serviços ou Tratamento Odontológico para nenhum familiar de (...)" - foi apresentada uma declaração para cada contribuinte analisado.
Luciana Aparecida Aguiar Katayana	dentista	"Eu não prestei serviços para este paciente: (...) no período 01/12 a 12/15" - apresentou uma declaração para cada contribuinte analisado.
Andrea Mararesi	psicóloga	Não apresentou resposta, mas como os outros profissionais não emitiram os recibos, foi assumido que os dessa profissional também

		não são verdadeiros.
--	--	----------------------

9. Para os anos-calendário 2013 a 2016, o contribuinte não apresentou qualquer documento para os pagamentos declarados como despesas médicas ou despesas com instrução.

10. Foram selecionados, por amostragem, pagamentos declarados para os anos-calendário 2014 a 2016, para verificação da comprovação junto aos supostos beneficiários:

10.1. a Sra. Patrícia Matsunaga respondeu que não recebeu pagamento do contribuinte e ele não foi seu paciente;

10.2. o Sr. Ravendra Ryan Moniz respondeu: "desconheço o Sr. Rodrigo Rocha Lourenço Sobrinho e seus dependentes Vanessa Schuck, Luiz Gustavo Schuck e Livia Rocha Schuck";

10.3. a Sra. Ludmyla Jungmann Godoy respondeu que em sua DIRPF não consta nenhum rendimento recebido do contribuinte;

10.4. a Fundação São Paulo (Hospital Santa Lucinda) respondeu: "Diante disso, vimos informar que não constam, nos sistemas da Fundação São Paulo, nenhum registro de prestação de serviços à pessoa física acima indicada, assim como de recebimento de valores no período em questão";

10.5. o Hospital Samaritano respondeu que o contribuinte não foi paciente em 2015 e 2016 e não efetuou o pagamento;

10.6. a ESAMC - Escola Superior de Gestão de Negócios Ltda. respondeu que o contribuinte não foi aluno.

11. Embora o contribuinte não tenha apresentado recibos análogos aos relacionados para o ano-calendário 2012 para comprovar as despesas dos anos-calendário 2013 a 2016, os fatos expostos no Relatório Fiscal e no seu Anexo I indicam que ele teve os mesmos objetivos na elaboração das DIRPF destes últimos 4 (quatro) anos.

**12. Por meio da intimação de 11/12/2017 foram solicitadas as notas fiscais e/ou recibos das despesas médicas dos anos-calendário 2014 a 2016, além da prova do efetivo pagamento de todos os valores. As provas do efetivo pagamento não foram apresentadas. Deve ser observado que nos extratos bancários apresentados para os anos-calendário 2012 e 2013, juntamente com as impugnações intempestivas, não foi possível identificar qualquer pagamento das despesas declaradas.**

#### **Restituições**

13. O contribuinte recebeu a restituição relativa à DIRPF do ano-calendário 2014. As restituições dos anos-calendário 2015 e 2016 foram compensadas com débitos que o contribuinte possuía.

#### **Multa Qualificada**

14. Foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 957, II, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR). O Auditor Fiscal fundamentou a multa na existência de conduta dolosa por parte do contribuinte, a qual se amolda ao art. 72 da Lei nº 4.502/1964 (Fraude). Foram relatadas as evidências encontradas:

30. *No Anexo 1 deste Relatório Fiscal, são relatados os fatos identificados que levam à conclusão de que o contribuinte teve auxílio de terceiros na elaboração das suas DIRPF's analisadas.*

31. *O Sr. João Pedro dos Santos, citado no Anexo 1, é quem assinou as impugnações apresentadas em 26/09/16 relativas aos anos-calendário 2012 e 2013. Nas mesmas impugnações constam procurações de 19/09/16 do contribuinte para o Sr. João.*

31.1. *Nos extratos bancários apresentados em 26/09/16 é possível identificar o pagamento em 26/02/13 de 3.822,02 para Aparecida Cleide do Prado Santos, com emissão de DOC. A Sra. Aparecida, esposa do Sr. João Pedro dos Santos, também é citada no Anexo 1.*

32. *O Sr. Rodrigo Rocha Lourenço Sobrinho recebeu as restituições relativas às DIRPF's dos anos-calendário 2012 a 2014, e teve os créditos das restituições de 2015 e 2016 reconhecidos.*

33. *Mesmo supondo, apenas como hipótese de análise, que o contribuinte não soubesse o que constava nas DIRPF's no momento da entrega das mesmas, ao receber estes créditos em sua conta bancária (em valores muito elevados) ele teria de qualquer forma conhecimento do resultado da elaboração de suas DIRPF's, não adotando posteriormente qualquer procedimento para corrigir as informações incorretas.*

34. *Não foram efetuadas retificações das DIRPF's excluindo as despesas relatadas acima como não existentes.*

35. *Como se isso por si só já não fosse suficiente para demonstrar que ele tinha pleno conhecimento sobre o que estava sendo informado nas DIRPF's, ao receber intimações ele apresentou os recibos relacionados no Quadro 3 acima, nos quais constam informações completamente inverídicas.*

## Da Impugnação

Cientificado do lançamento na data de 11/04/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 542, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 546/), na data de 08/05/2018 (fl. 546/559), na qual alegou, em breve síntese, as razões que extraio do resumo constante no acórdão de piso (fls. 595/596):

I. O contribuinte foi vítima de um golpe do seu contador, o Sr. João Pedro dos Santos, o qual, conforme fundamentação do Auto de Infração, já foi objeto de apuração de irregularidade pelas declarações que elaborava para quem o contratava.

II. Os gastos inexistentes foram criados pelo contador à revelia do contribuinte e devem ser desconsiderados na apuração do IRPF.

III. A multa a ser aplicada, contudo, é a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), capitulada no art. 953, I, do RIR. O contribuinte não cometeu fraude, pois nada teve esse intuito, tendo sido enganado pelo contador. Desconhecia os gastos lançados e não autorizou "aquele absurdo de gastos sem origem". Afinal, não erraria o nome da própria filha.

IV. Consta prova no próprio Auto de Infração de que foi o contador que assinou as declarações.

V. O contribuinte tem rotina intensa, com pouco tempo para dividir entre o trabalho e a família. Próximo de sua residência, viu uma placa de escritório do contador, com a informação de que fazia declarações para o Imposto sobre a Renda. O contador lhe ofereceu os serviços a um preço fixo para a declaração simplificada ou a um preço variável de acordo com o valor da restituição. Sugeriu a declaração completa, dizendo dar mais trabalho, mas também uma restituição maior. Disse que fazia uma "revisão técnica" para avaliar e aproveitar todos os recibos.

VI. Os gastos fictícios devem ter derivado da ganância do contador, uma vez que o preço do serviço estava atrelado ao preço da restituição.

VII. O contribuinte não desconfiou do expediente porque sempre tinha tido um valor expressivo retido na fonte, o que lhe rendia um valor significativo a ser restituído. Nesses três anos o contador não lhe enviou a declaração completa, limitando-se a apresentar a página resumo/recibo para o ano de 2015 e apenas informando que tinha enviado as declarações dos anos de 2014 e 2016.

VIII. Foi o contador que, estranhamente, insistiu para acompanhar o atendimento. Somente depois da segunda intimação, recebida no final de 2017, o contribuinte começou a desconfiar que havia algo errado. Tentou entrar em contato com o escritório de contabilidade, mas não obteve êxito, motivo pelo qual disse à fiscalização que a documentação estava com o contador e a traria posteriormente.

IX. Depois de várias tentativas junto ao contador, este apenas mencionou que deveria ser comprovada a sua contratação com a cópia do extrato da conta da esposa do contribuinte, mas não entregou a documentação.

X. O contribuinte não cometeria os erros grosseiros nas declarações, as quais, "a prima face, já se apresentam inverídicas".

XI. O contribuinte não apresentou nenhum recibo falso à Receita Federal do Brasil, pois o que foi declarado é fruto da imaginação e má-fé do contador.

XII. O Auditor Fiscal agiu por mera suposição, sem a certeza de que o contribuinte realmente sabia da inclusão dos gastos irreais pelo contador. Não há prova da fraude.

XIII. A afirmação de que o contribuinte apresentou os recibos relacionados no Quadro 3 depois de receber intimações é equivocada. Os únicos recibos que o contribuinte apresentou referem-se ao Colégio Salesiano, os quais são verdadeiros. O contador disse ao contribuinte que não apresentou nenhum recibo, mas se tiver apresentado algum recibo inverídico, o contribuinte não sabe e não sabia sobre isso.

XIV. Há pagamentos não considerados no Auto de Infração que foram verdadeiramente efetuados ao Colégio Salesiano São José em face da educação dos dois filhos do contribuinte (Lívia e Luis Gustavo). O colégio emitiu declaração, apresentada pelo contribuinte em resposta a uma das intimações fiscais. Em obediência ao princípio da verdade material, o Auto de Infração deve ser retificado, incluindo também o valor do recibo emitido pela FGV.

XV. O contribuinte quer pagar o valor realmente devido, motivo pelo qual desde logo aderiu ao programa de parcelamento denominado PERT e vem pagando regularmente a parcela mínima, aguardando que a Receita Federal do Brasil proceda a vinculação da dívida ao citado parcelamento. Requer, pois, que seja vinculado o lançamento de ofício ao parcelamento PERT aderido, com os ajustes mencionados na impugnação.

XVI. O contribuinte requer que o verdadeiro causador do prejuízo, Sr. João Pedro dos Santos seja punido, inclusive criminalmente, ficando à sua disposição para esclarecer e fornecer os subsídios necessários. Requer, ainda, prazo para apresentar boletim de ocorrência lavrado junto à polícia.

#### **Da Decisão de Primeira Instância**

A 6<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE- DRJ/FOR, em sessão realizada na data de 16/08/2018, por meio do acórdão nº 08-44.113 (fls. 590/607), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 590):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EXTRAPOLAÇÃO DA LIDE. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

Para os fatos com os quais o contribuinte concorda e para aqueles não contestados expressamente não se instaura o contencioso administrativo.

Não se instaura o contencioso administrativo também com respeito à alegação de que despesas não declaradas e não referidas pelo Auditor Fiscal no Auto de Infração devem ser consideradas no julgamento para serem abatidas no cálculo do Imposto Suplementar devido. Tal alegação ultrapassa os contornos da lide e a impugnação somente deve ser conhecida quanto às demais matérias contestadas.

MULTA QUALIFICADA. ALEGAÇÃO INFUNDADA DE DESCONHECIMENTO DE FRAUDE NA DECLARAÇÃO.

Não procede a alegação de não conhecimento de fraude executada quando da entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF, por meio de declaração de informações falsas, quando a fraude é perpetrada durante vários anos, constando nas Declarações informações flagrantemente irreais, como dependentes inexistentes e despesas fictícias em montante elevado.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

#### **Do Recurso Voluntário**

Cientificado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 19/09/2018, por via postal, conforme comprovante de rastreio acostado à fl. 634, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 621/630), na data de 18/10/2018 (fl. 621), no qual contesta apenas e tão somente a imposição da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que afirma que foi vítima da ação perpetrada pelo seu contado, de modo que não agiu com dolo ou fraude a justificar a imposição da penalidade de forma dobrada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

#### **VOTO**

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 19/09/2018 (fl. 634) e apresentou Recurso em 18/10/2018 (fls. 621) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

#### **Da Delimitação do Litígio**

O Recorrente, assim como já havia feito em sua Impugnação, contesta apenas e tão somente a imposição da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), e não impugna o mérito da autuação propriamente dito, relativo à glosa de deduções indevidas realizadas nas DIRPF's nos anos calendários de 2014 a 2016.

Diante disso, esta turma julgadora limitar-se-á a análise dos fundamentos fáticos e jurídicos que levaram à fiscalização a aplicar a multa de ofício de forma qualificada (150%), conforme adiante exposto.

#### **Da Multa de Ofício Qualificada**

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcreto, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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".

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido nos lançamentos referentes às receitas. No Relatório Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 356/358):

30. No Anexo 1 deste Relatório Fiscal, são relatados os fatos identificados que levam à conclusão de que o contribuinte teve auxílio de terceiros na elaboração das suas DIRPF's analisadas.

31. O Sr. João Pedro dos Santos, citado no Anexo 1, é quem assinou as impugnações apresentadas em 26/09/16 relativas aos anos-calendário 2012 e 2013. Nas mesmas impugnações constam procurações de 19/09/16 do contribuinte para o Sr. João.

31.1. Nos extratos bancários apresentados em 26/09/16 é possível identificar o pagamento em 26/02/13 de 3.822,02 para Aparecida Cleide do Prado Santos, com emissão de DOC. A Sra.

Aparecida, esposa do Sr. João Pedro dos Santos, também é citada no Anexo 1.

32. O Sr. Rodrigo Rocha Lourenco Sobrinho recebeu as restituições relativas às DIRPF's dos anos-calendário 2012 a 2014, e teve os créditos das restituições de 2015 e 2016 reconhecidos.

33. Mesmo supondo, apenas como hipótese de análise, que o contribuinte não soubesse o que constava nas DIRPF's no momento da entrega das mesmas, ao receber estes créditos em sua conta bancária (em valores muito elevados) ele

teria de qualquer forma conhecimento do resultado da elaboração de suas DIRPF's, não adotando posteriormente qualquer procedimento para corrigir as informações incorretas.

34. Não foram efetuadas retificações das DIRPF's excluindo as despesas relatadas acima como não existentes.

35. Como se isso por si só já não fosse suficiente para demonstrar que ele tinha pleno conhecimento sobre o que estava sendo informado nas DIRPF's, ao receber intimações ele apresentou os recibos relacionados no Quadro 3 acima, nos quais constam informações completamente inverídicas.

36. Por todas as evidências expostas acima neste Relatório Fiscal e no Anexo 1 do mesmo, é possível concluir que houve em tese uma conduta dolosa por parte do contribuinte, descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64:

(...)

37. A aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 957 do Dec.3.000/99 como visto a seguir, se justifica portanto para parte das glosas indicadas acima:

(...)

38. A multa de 150% deve ser aplicada sobre a glosa da dedução de dependentes inexistentes, e sobre as glosas de despesas médicas e despesas de instrução.

39. Ocorreu em tese crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90:

(...)

39.1. Diante disso é obrigação do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizar uma RFFP - Representação Fiscal para Fins Penais relatando os fatos observados, de acordo com o disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/10.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 603/606):

No Relatório Fiscal, juntamente com seu Anexo 1, há fatos narrados que demonstram ser conduta reiterada do contador preencher a declaração de seus clientes com informações falsas, de forma a modificar as características do fato gerador do Imposto sobre a Renda e diminuir o valor calculado e aumentar indevidamente a restituição a que teriam direito. No anexo 1, que relata o resultado da fiscalização de 22 (vinte e dois) clientes do contador, constam as seguintes condutas reiteradas:

*- Informação de dependentes sem o número no Cadastro de Pessoa Física - CPF, para os quais nenhum documento foi apresentado para comprovar a sua real existência, mesmo depois de intimados os contribuintes. Ao serem solicitados esclarecimentos, foi respondido, em sua maioria, que se tratava de parentes ou outras pessoas cujas despesas eram pagas pelos*

*contribuintes fiscalizados, mas que tinham perdido contato com eles e, pelo tempo exíguo, não era possível apresentar documentos. Por vezes, a resposta era que havia duplicidade de nomes dos dependentes, por equívoco.*

*- Foram informados valores pagos de pensão alimentícia a pessoas que constaram em recibos de despesas deduzidas. Como exemplo, foi destacado: "... o contribuinte nº 1 apresentou recibos de datas de 2012 e 2013 com a indicação de Gabriela Silva Gottschalk como emissora dos mesmos, nos quais consta que esta seria uma fisioterapeuta. Todavia, nas DIRPFs dos anos-calendário 2012 e 2013 este mesmo contribuinte indicou como alimentanda GABRIELA SILVA GOTSCHA, informando valores pagos a mesma como pensão alimentícia nestas duas DIRPF's". Em resposta às intimações, os contribuintes disseram, em linhas gerais, que realmente cometiam um engano e que não pagaram pensão alimentícia.*

*- Uma quantia considerável de despesas médicas e de instrução foi declarada (fls. 377/385). Os pagamentos declarados pelos vários contribuintes têm inúmeras semelhanças, havendo pessoas que foram declaradas ora como alimentandas, ora como prestadoras de serviços, segundo demonstra parte do relato transcrita a seguir:*

*- O nome Irina K Bacci (ou variações como Irina Carla Baqui, Irina K Baci, IK Bacci, K Bacci) aparece várias vezes no Quadro 4 como beneficiária de pagamentos de despesas de instrução, porém este nome consta no Quadro 3 como beneficiário de pensão alimentícia. Este nome foi informado em DIRPF's com vários CPFs e CNPJ's. Todavia, o nome de Irina Karla Bacci aparece em vários recibos mencionando fisioterapia apresentados por pelo menos 12 dos contribuintes analisados.*

*- Os nomes VIVIAM M PAULA, VÍVIAN M PAULLA, VÍVIAN MATOS DE PAULA, VÍVIAN MATOS DE PAULO, VÍVIAN MATTOS, VIVIANE MATOS e VIVINA M DE PAULA, constam em DIRPFs de 7 contribuintes com o código de pagamento 11 -Dentistas e 7 CPF's diferentes informados, com valores muito parecidos. O nome Vivian Matos de Paula aparece em vários recibos como dentista apresentados por pelo menos 10 dos contribuintes analisados.*

*(...)*

*- Muitos dos CNPJ e CPF dos prestadores de serviços que constam nas DIRPF são de pessoas jurídicas e físicas cujos nomes não coincidem com os nomes declarados.*

*- A análise dos recibos apresentados pelos contribuintes demonstrou que os profissionais indicados nesses documentos são comuns entre as várias DIRPF.*

- Nenhum dos contribuintes comprovou o efetivo pagamento das despesas. Foram apresentados somente extratos bancários, nos quais não foi possível identificá-las.
- Entre os 330 valores de recibos analisados, 74 valores não correspondem aos valores dos pagamentos informados em DIRPF, e 59 valores correspondem apenas parcialmente.
- Em grande parte dos casos, embora o valor do recibo corresponda ao valor informado na DIRPF, o beneficiário indicado na Declaração é totalmente diferente da pessoa indicada como emissora no recibo.
- Os pretensos prestadores de serviços foram intimados a esclarecer a situação. Somente 2 (dois) não responderam. Todos os outros negaram ter prestado serviços aos contribuintes fiscalizados.
- Todos os contribuintes disseram ter enviado os documentos a um terceiro para elaboração das suas Declarações, muitos dizendo não ter o seu endereço ou telefone. Alguns disseram que o nome desse terceiro era Maurício, outros Maurício Gonçalves, outros João Pedro dos Santos. Um dos contribuintes identificou este último como responsável por organizar a realização de obras de construção civil, reparos e reformas em geral com outros profissionais específicos de cada área, dizendo que os pagamentos efetuados a essa pessoa se referem a contratação de serviços de manutenção na sua residência.
- Depois de creditadas as restituições, foram feitas transferências bancárias ou emitidos cheques tendo como beneficiários João Pedro dos Santos, Aparecida Cleide do Prado dos Santos ou Maurício Gonçalves. Um dos pagamentos foi em nome de Maria Rosângela Toro Mazarin. Conforme detalhadamente relatado no Anexo 1, resta demonstrado que essas pessoas faziam parte de uma equipe que elaborava e enviava as declarações dos mencionados contribuintes com informações falsas, mediante pagamento de valores vultosos, em comparação com os valores das restituições. Os pagamentos pela elaboração das declarações, analisados exaustivamente pela autoridade fiscal no Anexo 1, em sua maioria, giram em torno de 35% do valor da restituição, porém alguns chegam a percentuais maiores, de 45,69%, 69,25% e até mesmo 74,49%.

As DIRPF do contribuinte, por sua vez, foram preenchidas nos mesmos moldes das DIRPF dos outros 22 (vinte e dois) contribuintes fiscalizados, com a utilização do mesmo procedimento fraudulento. Os nomes dos profissionais que prestaram serviços fictícios são comuns aos outros contribuintes. A pessoa que aparece ostensivamente como quem confeccionou a declaração, João Pedro dos Santos, é componente do grupo de pessoas que elaborou as outras declarações.

O próprio contribuinte assume que não foram prestados os serviços, admite a falsidade das informações prestadas, limitando-se a alegar que não sabia de nada.

**Não é razoável, contudo, se admitir que nos 5 (cinco) anos objeto do relato do Auditor Fiscal (2012 a 2016) o contribuinte confiou cegamente em terceiro a ponto de sequer conferir os dados declarados e ignorar a incongruência entre sua renda e os valores que lhe foram restituídos.** Aliás, *ad argumentandum tantum*, somente esses cinco anos foram objeto de escrutínio em face do decurso do prazo decadencial para os demais, porém isso não significa que nos anos anteriores o contribuinte não tenha se beneficiado do mesmo expediente. Luana Schk, por exemplo, já aparece como dependente do contribuinte na sua DIRPF do ano-calendário 2009, bem como Irina K. Bacci, como prestadora de serviços.

**Não se trata, pois, de uma declaração ou uma ou outra informação que, inadvertidamente, passou ao largo, sendo maldosamente escondida do contribuinte, mas de anos de prestação de informações falsas ao Fisco.** Em relação ao ano-calendário 2014, de R\$ 31.214,54 de despesas médicas e com instrução, somente foi confirmado o montante de R\$ 1.012,06 (3,24% do total). Quanto ao ano-calendário 2015, do total de R\$ 35.701,59, somente o valor de R\$ 1.513,59 foi comprovado (4,23%). Do total de R\$ 19.226,40 de despesas médicas informadas para o ano-calendário 2016, apenas a importância de R\$ 1.280,40 (6,66% do total) foi confirmada, além de somente a metade das despesas com instrução.

**Diante dos valores vultosos objeto de informações falsas, não é plausível a afirmação de que o valor do Imposto retido fez o contribuinte acreditar que a restituição creditada era devida.**

**Como lembrou o Auditor Fiscal (fl. 356, item 33), mesmo se admitindo a hipótese despropositada de o contribuinte não saber o conteúdo das suas DIRPF ao longo de numerosos anos, ao receber os créditos das restituições com valores exorbitantes, teria conhecimento do esdrúxulo resultado. Não foi adotada nenhuma providência para corrigir os resultados, tampouco foi comprovada tentativa de obter informações que esclarecessem a situação, que poderiam ter sido dirigidas à própria Receita Federal do Brasil. O contribuinte não dependia do contador para obter informações das suas declarações junto ao Fisco.**

Ademais, foi constatado nos extratos bancários do contribuinte, apresentados em 26/09/2016, o pagamento, em 26/02/2013, de R\$ 3.822,02 a Aparecida Cleide do Prado Santos, por meio de emissão de DOC. Embora não seja um pagamento relacionado ao período objeto do Auto de Infração, como argumento secundário, é interessante descrever a situação em que ocorreu, já que corrobora a conduta do contribuinte. A DIRPF entregue pelo contribuinte para o ano-calendário 2011 em 27/04/2012 (original), resultava em Imposto a Restituir de R\$ 94,53, tendo sido declarados apenas três pagamentos (Fundação Sen. José Ermírio de Moraes, Bradesco Saúde S.A. e Unimed São Roque Cooperativa de Trabalho Médico). Em 17/09/2012, foi entregue retificadora, agora resultando em um Imposto a Restituir de R\$ 11.005,16, com o acréscimo de mais onze pagamentos, constando como prestadores de serviços as mesmas pessoas utilizadas no esquema de

informações falsas, além de ter sido declarada como dependente Luana Schk, pessoa que o próprio contribuinte admite não existir. O valor pago (R\$ 3.822,02) corresponde a 34,73% do novo valor a restituir, montante coadunável com o valor cobrado pelo grupo que elaborava as declarações.

O contribuinte alega que a informação dada pelo Auditor Fiscal de que os recibos relacionados no Quadro 3 do Relatório Fiscal foram por ele apresentados não é verdadeira. Diz que foi o contador que os apresentou e não ele, que desconhecia a existência desses recibos e mesmo as informações falsas prestadas. Trata-se de recibos relativos ao ano-calendário 2012, anexados à impugnação apresentada intempestivamente em 26/09/2016, depois de lavrada a Notificação de Lançamento (durante a ação fiscal nenhuma resposta às intimações foi apresentada). A afirmação do contribuinte se baseia no fato de que quem assinou a impugnação foi João Pedro dos Santos e não ele.

Ocorre que João Pedro dos Santos assinou a impugnação e apresentou os documentos respaldado pela procuração outorgada pelo contribuinte em 19/09/2016 com "os mais amplos, gerais e ilimitados poderes" e para o fim especial, dentre outros, de representá-lo junto a agência da Receita Federal do Brasil. Ora, desde 24/08/2016, o contribuinte já tinha ciência da Notificação de Lançamento, na qual constam os valores de deduções vultosos declarados, inclusive R\$ 25.067,75 de despesas médicas, das quais somente R\$ 1.137,75 foram comprovados. **Não é crível que mesmo depois de saber de tal discrepância, continuasse a delegar poderes tão amplos sem ter qualquer curiosidade sobre o ocorrido, o que denota seu conhecimento dos procedimentos adotados pelo contador ou, pelo menos, de que tais procedimentos não eram corretos.**

Vale ressaltar que não é suficiente para se contrapor às fortes evidências existentes a declaração assinada pela esposa do contribuinte (fl. 563), com a intenção de ratificar que ele não sabia de nada e foi enganado pelo contador.

**Dessa forma, a qualificação da multa não decorreu de mera suposição, mas baseou-se em provas contundentes de que houve dolo do contribuinte no cometimento das faltas, com o objetivo de reduzir o imposto devido, evitando seu pagamento e mesmo derivando em crédito indevido de restituição. As condutas se adequam perfeitamente à hipótese legal de fraude prevista no art. 72 Lei nº 4.502/1964.**

Não podem, portanto, ser acatadas as alegações do impugnante.

Nesse mister, há de se esclarecer ao Recorrente que ao contratar um contador (ou outro profissional) para efeito de elaborar a sua declaração de imposto de renda, esse passa a agir em seu nome. As informações prestadas nas indigitadas DIRPF, mesmo que realizadas por terceiros em seu nome, são de total responsabilidade da contribuinte.

Trata-se da situação classificada pela doutrina do Direito Civil como "*culpa in eligendo*", ou, simplesmente, a culpa por ter escolhido mal uma pessoa para desempenhar certa

tarefa. Nesse sentido, se a contribuinte contratou um profissional que não lhe atendeu ou até mesmo lhe trouxe prejuízo, a alternativa que lhe resta é acioná-lo diretamente na busca da reparação dos danos causados.

Tem-se, ainda, que o Recorrente deveria ter revisado os dados constantes das declarações previamente ao envio dessas à RFB, ou mesmo se essa revisão se desse após a transmissão, desde que anterior ao início do procedimento fiscal, ainda poderia se valer de realizar, espontaneamente, declarações retificadoras, mas isso, como visto, não fez.

Deve-se ainda frisar que a relação particular de prestação de serviços entre o Recorrente e o contador (ou outro profissional) contratado não é eficaz para substituir a figura do sujeito passivo. O art. 123 do CTN é claro ao estabelecer *"salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes"*.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, especialmente no que tange à venda da produção rural sem a respectiva emissão de Nota Fiscal, de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

Destarte, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação

ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**