



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.724340/2017-58
ACÓRDÃO	2301-012.020 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RICARDO MITSUGU OZAKI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. REQUISITOS.

Não são dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a título de pensão alimentícia entre cônjuges quando não há a dissolução da sociedade conjugal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. 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 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da dedução indevida de pensão alimentícia, além da aplicação da multa qualificada (150%), referente aos exercícios 2013 a 2016.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 432/440), a autoridade lançadora destaca que o fiscalizado deduziu os valores relacionados na Tabela 01, a título de pensão alimentícia, das respectivas Declarações de Ajuste Anual. Por outro lado, o cônjuge, Sra. Neusa Yoshie Yamashita Ozaki, declarou os mesmos valores a título de rendimentos tributáveis, contudo, esse procedimento ocasionou redução indevida do imposto a pagar pela unidade familiar, pois, ao mesmo tempo que reduziu o montante de rendimentos tributáveis na declaração do fiscalizado, o cônjuge, embora tenha informado o mesmo valor a título de rendimentos tributáveis na sua declaração, se beneficiou indevidamente do limite de isenção e de alíquotas menores da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

Dessa forma, por ter sido, em tese, ato simulado, conforme constou do “fato noticioso” acima referido, as deduções, a título de pagamento de pensão alimentícia, efetuadas nas Declarações de Ajuste Anual, Exercícios 2013, 2014, 2015 e 2016, relativos aos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 (fls. 2-44), foram glosadas e, portanto, foram tributadas nas declarações do fiscalizado.

Esclarece que desse procedimento corretivo resultou imposto de renda complementar a pagar pelo fiscalizado, ao mesmo tempo em que o cônjuge poderá retificar as suas declarações para que possa requerer e receber as restituições decorrentes da correção, observando-se o prazo legal, pois os recursos foram redirecionados e tributados na pessoa do fiscalizado.

Do exposto resultou a aplicação da multa qualificada, conforme previsão do art. 44, inciso I, § 1o, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dessa forma, a multa simples de 75 % será duplicada pelo fato da conduta do fiscalizado e cônjuge ter incidido, em tese, nos dispositivos legais consubstanciados nos arts 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte (e-fls. 468/490), foi proferido Acórdão nº 03-79.190 - 3ª TURMA da DRJ em Brasília/DF, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 1.071/1.089):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015 e 2016

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. REQUISITOS.

Não são dedutíveis na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a título de pensão alimentícia entre cônjuges quando não há a dissolução da sociedade conjugal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente intimado em 28/03/2018 (e-fl. 1.124), inconformado com a referida decisão, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 12/04/2018 (e-fls. 1.095/1.1120), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relato da DRJ:

Esclarece que não foi o Impugnante quem moveu a ação de alimentos que, ao cabo, lhe obrigou ao pagamento de pensão alimentícia.

Em verdade o ex-cônjuge é quem a promoveu. Consoante documentação acostada, percebe-se que se trata de ação movida por advogado contratado pelo ex-cônjuge do Impugnante cujo acordo foi, após a concordância do Ministério Público, homologado judicialmente por sentença transitada em julgado. Colaciona excertos (fls. 470-474).

Assim, demonstra-se que se está diante de ato jurídico perfeito, acabado e protegido pela coisa julgada. Tanto é que a ação de alimentos movida pelo ex-cônjuge, de onde teria sido extraído o fato noticioso, foi revisional de alimentos e não ação rescisória - fato que ratifica a validade da sentença judicial alimentar.

(...)

Ademais, não se pode olvidar que o Impugnante desde antes de 1.988 vinha tendo problemas com seu ex-cônjuge, prova disso é que está lhe moveu ação de

alimentos ainda na constância do casamento, fato que culminou recentemente em um inevitável divórcio litigioso promovido pelo Impugnante. Colaciona excertos (fl. 482).

Assim, naturalmente, deve se levar em consideração que os argumentos unilateralmente apresentados pelo ex-cônjuge devem ser interpretados com restrição. Especialmente porque, com a separação, é natural que exista um cônjuge que se sinta extremamente ofendido faça de tudo, inclusive, inventando situações falaciosas no intuito de constranger e forçar sentenças ou acordos nas ações judiciais.

Também não se pode esquecer que se trata de declaração unilateral que inclusive foi interpretada no próprio relatório fiscal como "fato noticioso", o qual capitularia "em tese" em ato simulado. Ou seja, o próprio Fisco sequer formou sua convicção.

(...)

Mesmo que se admitisse a supressão da coisa julgada, é inofidável que o Fisco se fundamentou em apenas um indício, um "fato noticioso", uma "tese" lançada unilateralmente no curso de um processo em que não houve decisão que a considerasse, e não uma prova de que o ato teria sido simulado.

(...)

Ou seja, caso o auto de infração seja mantido, o que não se acredita, a multa deverá ser anulada já que o Impugnante apenas declarou seu imposto de renda conforme informe de rendimentos da fonte pagadora, que cumpriu determinação judicial.

Assim, sucessivamente, vindica-se a anulação da multa aplicada ou, no mínimo, a sua mitigação para 75%, até porque não comprovadas quaisquer hipóteses de sonegação, fraude ou conluio e, inclusive, o fato foi tipificado em simulação, hipótese não prevista na legislação para essa majoração, mormente quando não afirmada e, sim, por suposição, ou seja, realizada em tese.

(...)

Por fim, o Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

Em 14/02/2023, o Recorrente protocolou petição (e-fls. 1.134/1.138), alegando fato superveniente, pois a ação de divórcio n. 0311438-31.2016.8.24.0038 finalizou com a acordo entre as partes homologado judicialmente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Da Dedução de pensão Alimentícia

A autoridade lançadora glosou as deduções com pensão alimentícia pois restou comprovado que o ora Recorrente efetuava o pagamento sem, contudo, dissolver a sociedade conjugal.

Em sua peça de defesa, o Recorrente aduz que os pagamentos foram decorrentes de ação judicial, obedecendo os preceitos legais.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

O art. 78 do Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos geradores (RIR/99) estabelecia que o valor da pensão paga em conformidade com as normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais, podia ser deduzido na determinação da base de cálculo mensal do imposto do alimentante, senão vejamos:

Art.78. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II).

A Lei nº 11.727/08 deu nova redação ao inc. II do art. 4º da Lei 9250/95, do qual decorre o dispositivo supracitado, para determinar que o valor da pensão também poderia ser fixado por escritura pública, mais especificamente a escritura a que aludia o revogado CPC.

Art. 4º. [...]

II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 Código de Processo Civil; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Por seu turno, o art. 73 do Regulamento preleciona que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação.

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

Conforme depreende-se da legislação encimada, para deduzir o valor da pensão da base de cálculo mensal do imposto, o contribuinte deveria cumprir dois requisitos cumulativos: (1) pagar alimentos em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública, em conformidade com as normas do Direito de Família; (2) comprovar o efetivo pagamento.

No presente processo administrativo, não se discute a existência de decisão judicial, bem como o efetivo pagamento. Isto porque, tais fatos são incontroversos. No entanto, a fiscalização informa unicamente que a glosa se deu por falta de dissolução da sociedade conjugal, razão pela qual se considera que os recursos foram transferidos aos supostos alimentantes.

Pois bem, em um contexto de preservação da sociedade conjugal, é inevitável constatar que se conservaram os deveres de ambos os cônjuges previstos no art. 1.566 do CC/02, entre os quais o de mútua assistência (inciso III) e de sustento dos filhos (inciso IV). Como o art. 1.568 da mesma lei prevê que os cônjuges são obrigados a concorrer para o sustento da família na proporção de seus bens e rendimentos do trabalho, caso um dos cônjuges não trabalhe e não tenha bens, o outro se obriga a prover integralmente tal sustento.

Nesse quadro, os valores supostamente destinados pelo Recorrente a sua “ex-cônjuge” devem ser reconhecidos como derivados das disposição do art. 1.566, IV, do Código Civil e não como importâncias pagas a título de pensão alimentícia.

O fato de ter havido um acordo homologado judicialmente, não altera a natureza jurídica desses valores, compreendidos como resultantes de um acordo entre partes destinado a tornar líquidos e certos – geralmente por meio da fixação de valores a serem depositados em conta corrente do cônjuge - a assistência e o sustento. Trata-se do exercício em conjunto da sociedade conjugal, no interesse do casal e dos filhos, nos termos do art. 1.567 do Código.

Para uma melhor compreensão, colaciono voto do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no Acórdão nº 9202 009.839, o qual peço vênia, para adotar como razões de decidir, senão vejamos:

Quanto ao mérito, a matéria em discussão é a possibilidade de o Fisco glosar valores pagos, a título de pensão judicial, baseado em acordo homologado judicialmente, nas circunstâncias do caso concreto, que passo a resumir: Por meio de acordos homologados judicialmente, o contribuinte se dispõe, voluntariamente, a pagar, à esposa, ao filho e a sua genitora, um percentual de seu salário recebido do Tribunal de Contas do Distrito Federal, a pretexto de que os beneficiários não teriam meios para suprir seus sustentos. No caso da esposa e filho, o fato relevante é que não houve dissolução da sociedade conjugal e todos residem no mesmo endereço. No caso da mãe, a fiscalização demonstrou que se trata de pessoa com bens e renda, que casada, sendo o esposo beneficiário de

salário em valor considerável. O que se discute, portanto, é se a imputação fiscal representa afronta à decisão judicial.

Inicialmente cumpre afastar a argumentação do Recorrente de que, ao referir-se à violação da coisa julgada, o acórdão recorrido teria se afastado da alegação da defesa que seria o de incompetência da autoridade tributária para afastar decisão judicial. Ora, a premissa para que se discuta a competência para reformar decisão judicial é a de que o procedimento fiscal, ao realizar a glosa dos valores pagos a título de pensão alimentícia, violou a decisão judicial. É claro que, no caso, só se pode falar em competência para afastar decisão judicial, se o procedimento fiscal afrontou essa decisão. Ao afirmar que não houve afronta à coisa julgada, o Acórdão Recorrido é claro ao afirmar, também, que a questão da competência não se coloca. Vale dizer, ainda que o Acórdão Recorrido afirmasse, em resposta ao questionamento do contribuinte, que a autoridade fiscal não é competente para reformar decisão judicial, isso em nada alteraria o desfecho do julgamento, pois ali se concluiu que não se reformou a decisão judicial.

Dito isso, passemos, então ao exame do mérito da questão. Essa matéria já foi examinada neste Colegiado, que, em mais de uma oportunidade, e envolve a interpretação do art. 4º, inciso II, da Lei nº 9.250, de 1995 assim dispõe sobre a matéria:

(...)

O ponto relevante é o de que a pensão é dedutível quando paga em face de normas do Direito de Família, isto é, quando haja previsão de tal pagamento e norma de Direito de Família.

Pois bem, sobre a prestação de alimentos o Código Civil Brasileiro, Lei 10.406, de 2002 assim dispõe:

(...)

O que se extrai claramente desses dispositivos é que os alimentos podem ser pedidos por quem os necessita, ou seja, por aqueles que não podem suprir sua subsistência. No caso de cônjuge e filhos, a prestação de alimentos pressupõe a dissolução da sociedade conjugal, e nem poderia ser de outro modo, pois o casamento estabelece a comunhão plena de vida (art. 1.511 CC) e o dever de ambos os cônjuges de prover o sustento, guarda e educação dos filhos (art. 1.566 CC).

Ora, na constância da sociedade conjugal, portanto, a obrigação de prover o sustento do cônjuge e dos filhos não se dá por meio de pensão alimentícia, com fundamento nos artigos 1.694 e seguintes do Código Civil, mas diretamente, em razão do convívio.

Ora, no caso presente, trata-se de filhos menores sob a guarda do próprio contribuinte e de esposa em relação à qual não há prova, e sequer se alega, a

dissolução da sociedade conjugal, portanto não se cogita aqui de pensão alimentícia.

No caso da mãe do autuado, embora admita-se o pagamento de pensão alimentícia, os artigos 1.693 e 1.695 do Código Civil, acima reproduzidos, não deixam dúvidas quanto à condição para tanto, isto é, a necessidade, caracterizada pela ausência de bens e meios de prover a própria subsistência.

Ora, no caso, como fartamente demonstrado nos autos, a genitora tinha bens e renda, além do fato relevante de que estava casada e o cônjuge tinha renda em “valor considerável”. O fato de o contribuinte, voluntariamente ter proposto em juízo a homologação de acordo em que se compromete a pagar valores a título de pensão alimentícia, não transforma aquilo que é dado voluntariamente em obrigação do direito de família, e se é assim, não se trata de pensão alimentícia passível de dedução para fins de imposto de renda.

(...)

De qualquer forma, diante dos elementos constantes dos autos, aflora que a regulamentação das pensões alimentícias próprias desde a sua constituição tinha natureza de mera liberalidade para prevenir eventual lide e não atendia aos arts. 4º, inciso II, e 8º, inciso II, alínea “f”, ambos da Lei nº 9.250, de 1995, e que sua manutenção nos anos-calendário objeto do lançamento preservava o escopo de se valer de indevida dedução a título de pensão alimentícia, sendo em tal contexto irrelevante que a fonte pagadora exigiria nova determinação judicial para cessar o desconto das pensões em folha de pagamento.

Como bem destacado pela autoridade lançadora, o acordo homologado judicialmente veiculou liberalidade e só atinge as partes, não tendo o condão de gerar efeitos para terceiros, no caso o fisco. Na dicção do Auto de Infração, não há “verdadeira Pensão Alimentícia”, ou seja, não há pensão alimentícia imprópria, eis que o fato de habitarem na mesma residência revela que o acordo tratava de mera regulamentação da pensão alimentícia própria (hospedagem e sustento) e por liberalidade. Nesse sentido, são ilustrativas as indagações veiculadas no Auto de Infração e já transcritas no relatório supra.

Pelo exposto, o lançamento não gera ofensa à soberania do judiciário, à coisa julgada ou aos princípios da legalidade, segurança jurídica, moralidade administrativa ou vedação ao enriquecimento sem causa.

Ademais, em relação a petição sobre o eventual fato superveniente (divorcio) entre as partes. Convém destacar que, diferentemente do que alega o Recorrente, o acordo faz prova contrária a seus interesses, isto porque, deixa claro que os divorciados concordam que se separaram de fato em 13 de fevereiro de 2016, ou seja, período posterior aos fatos geradores ora debatidos.

Assim, mantem-se a glosa da pensão alimentícia.

Da Multa Qualificada

O Recorrente afirma que os pagamentos se deram respeitando a decisão judicial, não sendo possível falar em dolo, fraude ou simulação.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71

a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem às infrações apuradas por presunção. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 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

A autoridade autuante justifica a qualificação da multa no final do seu relatório, ou seja, impondo toda a fundamentação como ensejadora de uma das hipóteses dos artigos 71 a 73, vejamos:

Da leitura dos dispositivos acima depreende-se que o fiscalizado e sua cônjuge, ao proceder de forma explicada anteriormente, ou seja, ele deduzindo de suas declarações os pagamentos efetuados a título de pensão alimentícia “fictícia” – mesmo mantendo o vínculo matrimonial e domiciliado no mesmo endereço – e ela informando tais valores (...)

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental, **especialmente, quando a procura do judiciário para dar aparência legal a um ato simulado.**

Ademais, os próprios fatos foram narrados nos autos da “Ação Revisional de Alimentos”, que assim restou consignado:

Inicialmente há que se esclarecer que o ora requerido, no ano de 1.988, procurou um advogado na cidade do Rio de Janeiro, e moveu em nome da requerente e do filho do casal, ação de alimentos que tramitou perante o juízo da Comarca do Rio de Janeiro, sob nº 72.897, onde fixou alimentos em 35% (trinta e cinco por cento) de seus ganhos, dos quais 17,5% (dezessete e meio por cento) em favor da ora requerente e 17,5% (dezessete e meio por cento) em favor do filho do casal. ...

Igualmente ressalta-se que a requerente sempre atuou como do lar que dedicava seu tempo integral aos cuidados do marido ora requerido e do filho do casal, de modo que quando o requerido, que sempre foi o responsável pela gestão das questões financeiras da família solicitou que assinasse procuração ao advogado que ele havia contratado, ela não questionou sobre os motivos ou relutou em atender a determinação de seu esposo.

No caso sob análise não se identifica planejamento tributário, mas sim a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. O recorrente

não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. No caso retratado, a aparência de licitude não se coaduna a realidade, encoberta no plano formal, típica da simulação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade Benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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 majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota