



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

**Processo nº** 18088.720119/2011-14  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-007.555 – 2ª Turma  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2019  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** JOSE CARLOS DATO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GLOSAS DE DEDUÇÕES. MULTA QUALIFICADA.

Comprovada uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, é de se manter a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)  
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva.

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2801-003.943, proferido pela 1<sup>a</sup> Turma Especial / 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 107/119, em 01/06/2011, com lançamento de imposto de renda da pessoa física relativo aos anos calendário/exercícios 2007/2008, 2008/2009 e 2009/2010, no valor total de R\$ 34.350,96, incluídos multa proporcional e juros de mora calculados até 31/05/2011, referente à caracterização de infração configurada em dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente no ajuste anual, no presente caso por dedução indevida de despesas médicas, despesas com instrução, pensão alimentícia e contribuições para previdência privada/Fapi, cujo enquadramento legal, descrição e demonstrativo do fato gerador, e valor tributável foram registrados no Auto de Infração e Relatório de Conclusão de Procedimento Fiscal, que o integra. Em face das conclusões obtidas, foi também elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, de conformidade com a Portaria RFB nº 665/2008.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 125/149.

A DRJ/SDR, às fls. 154/174, julgou pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário na forma originalmente lançado.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 178/199.

A 1<sup>a</sup> Turma Especial de Julgamento da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento, às fls. 206/216, **NEGOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário. A Decisão restou assim ementada:

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

Exercício: 2008

**DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. DESPESAS COM INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA.**

Devem ser mantidas as glosas com despesas médicas, com instrução e previdência privada, quando não são apresentados elementos hábeis para comprovação.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DESPESA INEXISTENTE. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE**

A dedução na Declaração de Rendimentos a título de despesas, que o contribuinte sabe inexistentes, caracteriza evidente intuito de fraude e legitima a exasperação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA ADMINISTRATIVA.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são

---

devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

**PERCENTUAL DE MULTA. LEGALIDADE. LEI 9.430/1996. SÚMULA CARF N° 2. ARTIGO 26-A DO PAF.**

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no percentual estabelecido legalmente. A compatibilidade da lei com o sistema constitucional não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Ademais, conforme sua Súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

**JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O crédito tributário é o vínculo jurídico por intermédio do qual o Estado pode exigir do sujeito passivo o objeto da obrigação principal, vale dizer, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

**Recurso Voluntário Negado**

Às fls. 222/231, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Glosa de despesas médicas/impossibilidade de utilização da presunção/validade dos recibos e demais comprovantes apresentados**. Enquanto o acórdão recorrido admite que os recibos e as declarações dos profissionais não são hábeis para comprovar os pagamentos efetuados, o acórdão paradigma, por sua vez, claramente, decide no sentido inverso, sustentando a que tais a comprovação de despesas médicas e outras ligadas à saúde, com vistas à apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, são feitas mediante documentação em que esteja especificada a prestação do serviço, o nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas além da qualificação profissional do beneficiário dos pagamentos. 2. **Glosa de previdência privada**. Alegou que o Agente fiscal e os julgadores não se preocuparam em analisar detalhadamente a documentação, eis que há comprovante dos pagamentos efetuados à previdência privada, sendo indevida a glosa. Enquanto o acórdão recorrido decide no sentido de que não há direito a dedução dos valores pagos e comprovados a título de previdência social, por outro lado, o paradigma em patente divergência, autoriza a dedução dos valores pagos a título de previdência social, devidamente comprovados pelo contribuinte. 3. **IRPF - Penalidades/Multa Agravada**. Arguiu que o acórdão recorrido afirma a possibilidade de agravamento da multa independente da efetiva comprovação do dolo, enquanto o acórdão de nº 102-47.429 é taxativo no sentido de que a presunção de inidoneidade dos recibos não é suficiente para a gradação da multa aplicada.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 266/277, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação apenas a terceira divergência: **IRPF - Penalidades/Multa Agravada**.

O Contribuinte, às fls. 284/287, interpôs **Agravo**, porém, não foi conhecido, conforme Despacho às fls. 302/303.

A União apresentou Contrarrazões, às fls. 312/319, alegando, preliminarmente, não demonstração de divergência jurisprudencial. No mérito, reforçou argumentos anteriores.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 107/119, em 01/06/2011, com lançamento de imposto de renda da pessoa física relativo aos anos calendário/exercícios 2007/2008, 2008/2009 e 2009/2010, no valor total de R\$ 34.350,96, incluídos multa proporcional e juros de mora calculados até 31/05/2011, referente à caracterização de infração configurada em dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente no ajuste anual, no presente caso por dedução indevida de despesas médicas, despesas com instrução, pensão alimentícia e contribuições para previdência privada/Fapi, cujo enquadramento legal, descrição e demonstrativo do fato gerador, e valor tributável foram registrados no Auto de Infração e Relatório de Conclusão de Procedimento Fiscal, que o integra. Em face das conclusões obtidas, foi também elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, de conformidade com a Portaria RFB nº 665/2008. O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **IRPF - Penalidades/Multa Agravada** (qualificada)

Na decisão recorrida restou mantida a qualificadora por evidente intuito de fraude.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional, trouxe para análise a divergência jurisprudencial, contestando a redução da multa de ofício do acórdão recorrido, alegando que o comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utiliza de subterfúgios a fim de escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, como na situação em análise, deve sempre caracterizar a presença de dolo, fundamentando sua proposição nos arts. 44, II, da Lei 9.430/96 e nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Todavia o acórdão recorrido concluiu pelos elementos dos autos que as verbas glosadas apontam para o cometimento de erros e a dificuldade da realização da prova, não havendo indícios de intenção dolosa pelo Contribuinte com a finalidade de subtrair valores da tributação.

Não há dúvidas de que a multa é um tipo de penalidade. É sanção imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na agressão a um bem jurídico tutelado pelo Estado. Deste modo, tem-se que as multas fiscais, a despeito sanções, medidas repressivas a uma conduta

---

reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos. Tais multas, têm nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor e, também, um evidente caráter pedagógico e inibitório do não pagamento dos tributos. Nesta medida, a qualificação de multas, por representar não só uma sanção ao descumprimento do dever de pagar o tributo, mas também uma repressão a uma conduta fraudulenta, com intuito claramente penal, não pode ser aplicada livremente pelo fisco, pois este deverá motivar a efetiva e clara conduta reiterada do Contribuinte.

Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que o contribuinte prestou informações ao fisco, em sua Declaração de Ajuste Anual e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda, e que mesmo tendo lhe sido oferecido prazo para correção e defesa não logrou êxito em comprovar a inexistência do crédito em favor da Receita Federal.

Todavia, tendo havido a imputação do débito e realizada a defesa por parte do contribuinte cabe a autoridade lançadora considerar ou desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova), e desconsiderando-as constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de rendimentos, o que para o relator a quo, que eu concordo, caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização, sem se levar em conta que o presente lançamento foi efetuado por presunção de omissão de rendimentos (depósitos bancários não justificados).

Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os recursos depositados/movimentados já foram tributados ou que não eram tributáveis, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, deve desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-los como depósitos bancários com origem justificada e adicioná-los a base de cálculo tributável no ano-calendário questionado.

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que **ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude**, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é **imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude**. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez,

justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênia para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 1<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que "*não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada*".

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de rendimentos; da classificação indevida de rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, **daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal**, ou seja, **deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias**, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de renda, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é **óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante**. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas

---

ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, **que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude**, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

*Código Tributário Nacional – CTN:*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*  
(grifo nosso)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, **insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude.**

Na hipótese dos autos, observa-se que o Contribuinte teve mantidas as glosas de despesas médicas deduções indevidas relativas à Previdência Privada e FAPI, deduções do livro-caixa, bem como de pensão alimentícia, por falta de comprovação por meio de documentação idônea.

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

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes