



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.721163/2014-21
ACÓRDÃO	9202-012.004 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	22 de julho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FRANCISCO JOSE TAVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. REVOLVIMENTO DO ARCABOUÇO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A pretensão de reexame dos fatos e provas obsta o conhecimento do recurso especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, não conhecer do Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Míriam Denise Xavier e Juciléia de Souza Lima, que votaram por conhecer do recurso.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Jucileia de Souza Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em face do acórdão nº 2301-011.419 (fls. 1195/1206), o qual negou provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA APLICADA ISOLADAMENTE PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES POSTERIORES A VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A edição da Medida Provisória nº 351 de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75% ou 100%).

Valho-me de trechos do relatório contido no acórdão recorrido, por retratar com precisão os fatos e as questões controvertidas submetidas à análise:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-71.046, que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO relativo ao IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA – anos calendários 2009 a 2011 – por verificar que omissão de

rendimentos recebido pela pessoa física decorrente de trabalho sem vínculo empregatício, dedução indevida de livro caixa e multa por falta de recolhimento de carnê-leão. O lançamento foi realizado com multa de ofício qualificada.

(...)

A multa lançada de ofício foi de 150% por entender a fiscalização indícios de fraude fiscal, através de tentativa dolosa de não pagar o imposto.

Justifica o relatório fiscal:

Todavia, o valor total da receita (100%), que é obtido numa regra de três simples, não foi contabilizado como receita. Outrossim, essa situação ocorreu em todos os 36 (trinta e seis) meses fiscalizados. Como resultado da conduta do contribuinte em questão, não houve recolhimento integral de Imposto de Renda Pessoa Física em face da conduta dolosa do autuado.

A capacidade contributiva do sujeito passivo apurada no curso desta Ação Fiscal demonstrou que a execução de procedimentos contábeis indevidos e informações declaradas na DIRPF inverídicas proporcionaram a sonegação de Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte retromencionado.

Com efeito, ao que tudo indica, houve o propósito do contribuinte em ocultar a ocorrência do fato gerador e de sua base de cálculo real.

Assim sendo, vislumbra-se uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, pois além da intenção de sonegar o Imposto de Renda Pessoa Física proveniente das atividades cartorárias, o sujeito passivo logrou êxito no seu objetivo, consoante demonstrado na auditoria fiscal.

Oportuno mencionar que tais fatos também configuram crime contra a ordem tributária, de acordo com a Lei nº 8.137/1990, o que será objeto de representação fiscal para fins penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.

(...)

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela prestação de informação incorreta e deliberada nos documentos contábeis e nas declarações à Receita Federal, quando declarava valores corretos para o Fundesp:

O contribuinte tomou ciência da decisão em 10/09/2024 (fl. 1212) e apresentou, em 24/09/2024, o Recurso Especial de fls. 1216/1247 visando rediscutir as seguintes matérias: **a) Inaplicabilidade da multa de ofício qualificada por simples reiteração da conduta; e b) Inaplicabilidade da multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do carnê leão em concomitância com a multa de ofício.**

Pelo despacho de fls. 1287/1300, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial, admitindo-se apenas a rediscussão da matéria “**a) Inaplicabilidade da multa de ofício qualificada por simples reiteração da conduta**”, unicamente com base no paradigma nº 9202-002.123.

A Fazenda Nacional foi cientificada e apresentou as contrarrazões de fls. 1334/1347.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

a) Inaplicabilidade da multa de ofício qualificada por simples reiteração da conduta (com base no paradigma nº 9202-002.123).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1202/1204):

Voto

(...)

Qualificação da multa e aplicação da lei mais benigna na determinação do percentual

A multa lançada de ofício foi de 150% por entender a fiscalização indícios de fraude fiscal, através de tentativa dolosa de não pagar o imposto.

Justifica o relatório fiscal:

Todavia, o valor total da receita (100%), que é obtido numa regra de três simples, não foi contabilizado como receita. Outrossim, essa situação ocorreu em todos os 36 (trinta e seis) meses fiscalizados. Como resultado da conduta do contribuinte em questão, não houve recolhimento integral de Imposto de Renda Pessoa Física em face da conduta dolosa do autuado.

A capacidade contributiva do sujeito passivo apurada no curso desta Ação Fiscal demonstrou que a execução de procedimentos contábeis indevidos e informações declaradas na DIRPF inverídicas proporcionaram a sonegação de Imposto de Renda Pessoa Física do contribuinte retromencionado.

Com efeito, ao que tudo indica, houve o propósito do contribuinte em ocultar a ocorrência do fato gerador e de sua base de cálculo real.

Assim sendo, vislumbra-se uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, pois além da intenção de sonegar o Imposto de Renda Pessoa Física proveniente das atividades cartorárias, o sujeito passivo logrou êxito no seu objetivo, consoante demonstrado na auditoria fiscal.

Oportuno mencionar que tais fatos também configuram crime contra a ordem tributária, de acordo com a Lei nº 8.137/1990, o que será objeto de representação fiscal para fins penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.

A decisão recorrida assim julgou o tema:

O Impugnante se insurge contra a qualificação da multa de ofício, alegando, para tanto, que o Fisco não teria demonstrado nenhuma conduta dolosa do Contribuinte. Para o Interessado, a simples omissão de rendimentos durante o período fiscalizado não teria o condão de configurar conduta dolosa, conforme entendimento cristalizado nas Súmulas CARF nº 14 e 25.

Cabe, primeiramente, observar o disposto nas citadas Súmulas 14 e 25 do CARF. Vejamos in verbis:

“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.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

Cumpre esclarecer que a Súmula nº 25 do CARF, citada pelo Impugnante em sua defesa, não se aplica à hipótese em análise, haja vista se referir à presunção legal de omissão de receita ou rendimentos e o presente lançamento não se calcou em nenhuma presunção de omissão de rendimentos.

É imperativo destacar que o presente caso não se trata de uma mera omissão de rendimentos. Como narrado no Relatório Fiscal de fls. 27 a 36, o Contribuinte declarou reiteradamente nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011 receitas inferiores ao montante utilizado para a apuração dos valores recolhidos ao Fundesp, que correspondiam a 10% de todos os emolumentos recebidos.

Diferentemente do defendido na impugnação de fls. 1025 a 1052, o dolo do Contribuinte não foi presumido, mas sim demonstrado por meio da reiterada prática em três anos-calendário consecutivos de omitir do Fisco

Federal parte das receitas recebidas no Cartório de sua titularidade. Enquanto o Interessado considerava o real montante das receitas recebidas par calcular os 10% de contribuições ao Fundesp, informava um total de rendimentos bem menor em sua declaração de ajuste anual, não havendo outra razão plausível para essa conduta do que a de burlar o Fisco Federal.

Em sua defesa o recorrente novamente alega que as súmulas CARF nº 14 e 25 amparam sua afirmação que não houve dolo comprovado da sua conduta. Aduz que a mera reiteração da omissão não configuraria conduta dolosa e cita alguns Acórdãos deste Conselho.

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964”

(...)

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela prestação de informação incorreta e deliberada nos documentos contábeis e nas declarações à Receita Federal, quando declarava valores corretos para o Fundesp:

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 9202-002.123:

Acórdão 9202-002.123

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002

(...)

IRPF. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

(...)

Voto

(...)

MULTA QUALIFICADA

Antes mesmo de contemplar o prazo decadencial, mister analisar a qualificação da multa determinada pela autoridade lançadora a pretexto da reiteração da conduta do contribuinte em omitir rendimentos durante dois exercícios consecutivos, o que fora afastado pelo Acórdão recorrido, motivo do insurgimento da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Destarte, pretende a recorrente a reforma da decisão atacada, a qual rechaçou a qualificação da multa, alegando, em síntese, que as infrações apuradas, praticadas de maneira consciente e intencionalmente dirigidas à redução da tributação incidente, estenderam-se ao longo de dois exercícios seguidos, e, nessa condição, configuram omissões reiteradas, justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada, na linha do decidido no Acórdão ora adotado como paradigma, entendimento que não tem o condão de macular o decisório combatido.

(...)

Consoante se infere dos 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.

(...)

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no voto condutor do Acórdão recorrido, **a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente**, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples reiteração da conduta do autuado por 02 (dois) anos consecutivos, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre Procuradoria.

Mais a mais, **consoante demonstrado no excerto do Termo de Verificação Fiscal, em que pese a sua superficialidade quanto a este tema, não fora a reiteração da conduta da contribuinte o fundamento fulcral da fiscalização ao aplicar a multa**

qualificada de 150%, de onde se extrai basicamente que “Está sendo aplicada a multa de 150% prevista no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, tendo em vista que ao longo de todo este Termo de Verificação Fiscal foi sendo demonstrado que o contribuinte agiu com dolo no que tange à não tributação dos valores apurados.”

Entrementes, este Egrégio Colegiado em recentes decisões vem afastando a qualificação da multa quando sua adoção repousa exclusivamente na simples conduta reiterada e/ou em razão do volume da movimentação bancária do contribuinte, sem que haja um aprofundamento na questão pela autoridade fiscal, senão vejamos:

(...)

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

No caso vertente, inobstante os argumentos da recorrente, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque a pretensão da Fazenda Nacional se arrima simplesmente na conduta reiterada do autuado, fundamento insuficiente para a qualificação da multa, sobretudo quando esta não fora a tese aventada pelo fiscal autuante ao qualificar a multa, como acima delineado, impondo seja mantido o Acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

O cotejo das decisões, com a devida vênia, revela que os acórdãos não conferiram interpretação divergente aos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou à Súmula CARF nº 14. Em ambos se reconhece a necessidade de demonstração concreta do dolo, consistente na vontade consciente de praticar uma das condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. A diferença entre as conclusões decorre das distintas circunstâncias probatórias identificadas em cada processo.

No acórdão recorrido, a reiteração não foi considerada fundamento autônomo e suficiente para a qualificação. O elemento reputado demonstrativo do dolo foi a utilização, pelo contribuinte, do montante integral das receitas recebidas para calcular as contribuições devidas ao Fundesp, simultaneamente à informação de valores inferiores nas declarações apresentadas à Receita Federal.

Segundo as premissas expressamente fixadas pelo colegiado, o sujeito passivo conhecia o montante integral de suas receitas, tanto que o utilizava na apuração de obrigação perante a Fundesp, mas informava ao Fisco Federal base de cálculo inferior. A repetição desse procedimento durante todos os 36 meses fiscalizados foi considerada elemento corroborativo de que a divergência não decorreria de erro isolado ou equívoco ocasional, mas de conduta consciente e deliberada.

No paradigma, diversamente, não foi identificada qualquer conduta específica adicional que demonstrasse o elemento subjetivo. A qualificação fora justificada genericamente pela afirmação de que, ao longo do Termo de Verificação Fiscal, teria sido demonstrado o dolo, sem a descrição pormenorizada dos atos concretamente praticados pelo sujeito passivo.

Além disso, a reiteração da omissão não constituía fundamento central do lançamento. Esse argumento foi desenvolvido posteriormente pela Fazenda Nacional, na tentativa de suprir a insuficiência da fundamentação original. Por essa razão, o paradigma concluiu que a pretensão fazendária se apoiava apenas na repetição das omissões durante dois exercícios, circunstância considerada insuficiente para demonstrar o evidente intuito de fraude.

A matéria delimitada no recurso especial (“inaplicabilidade da multa de ofício qualificada por simples reiteração da conduta”) não corresponde, portanto, à razão determinante do acórdão recorrido. O recurso parte da premissa de que a penalidade teria sido mantida exclusivamente porque a omissão se repetiu durante três anos, quando o recorrido expressamente assentou que a qualificação decorria da prestação deliberada de informações contraditórias, sendo a continuidade durante 36 meses apenas elemento confirmatório dessa conclusão.

Não se verifica, assim, oposição entre teses jurídicas. O que há são resultados distintos em razão da presença, no recorrido, de circunstâncias probatórias que o paradigma declarou inexistentes no caso por ele examinado.

Ademais, para acolher a pretensão recursal, seria necessário afastar a premissa firmada pelo acórdão recorrido de que o contribuinte conhecia a receita integral e deliberadamente informou valores inferiores à Receita Federal. Também seria necessário reavaliar se o confronto entre os valores utilizados perante o Fundesp e aqueles declarados à Receita Federal seria suficiente para evidenciar o dolo ou se representaria apenas uma divergência desprovida de conteúdo fraudulento. Tal providência ultrapassa o exame de divergência interpretativa e ingressa na valoração do conjunto probatório, transformando a Câmara Superior em instância revisora das conclusões fáticas do acórdão recorrido.

O recurso especial possui cognição restrita e não se presta à reapreciação das provas com a finalidade de substituir o convencimento do colegiado recorrido por nova conclusão acerca da existência do elemento subjetivo. Para seu conhecimento, seria necessário que o paradigma tivesse afastado a qualificação diante de circunstâncias equivalentes (especialmente a coexistência de informações corretas prestadas a terceiro e informações inferiores declaradas à Receita Federal), o que não ocorreu.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do Contribuinte, conforme razões acima.

ACÓRDÃO 9202-012.004 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 10120.721163/2014-21

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DOCUMENTO VALIDADO