



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| PROCESSO | 10740.720053/2016-14 |
| ACÓRDÃO | 1302-007.577 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 31 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | MINERACAO IPIRANGA LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Uma vez comprovado que o contribuinte efetuou o pagamento referente à nota fiscal inidônea que motivou a glosa de custos ou despesas utilizados na apuração do lucro líquido, tal pagamento se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, na condição de pagamento a beneficiário não identificado.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. HIPÓTESE CONFIGURADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/1996.

Configurada a conduta qualificada correspondente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, é aplicável a multa qualificada às condutas antijurídicas praticadas pelos sujeitos passivos. Em razão da alteração no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado o instituto da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, para limitar o seu percentual ao novo patamar previsto na legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foi lavrado **auto de infração de IRRF** (fls. 2 a 17), relacionado aos anos-calendário de 2011 a 2013, exigindo o imposto por pagamento a beneficiário não identificado, mediante utilização fraudulenta de nota fiscal de empresa laranja. Imputou-se multa qualificada à infração.

Conforme relato do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (“TVF”) (fls. 18 a 47), a autoridade fiscal traça um longo arrazoado sobre a “Operação Âmbar”, na qual se utilizava de empresas de fachada para fraudar o Fisco, emitindo notas fiscais fraudulentas para documentar a venda de blocos e chapas de granito dos reais proprietários, acobertando a saída de mercadoria de empresas que efetivamente vendiam as rochas sem pagar os tributos devidos; gerava apropriação de créditos fictícios mediante escrituração contábil e fiscal de nota fraudulenta e a regularização do estoque de mercadorias adquiridas de terceiros desprovidas de documento fiscal.

A contribuinte foi fiscalizada por manter relação com essas empresas “noteiras” e verificou-se que a contribuinte empregava artifício contábil para registrar tais notas fiscais, mas que os recursos para as liquidar saiam do caixa da empresa para terceiros não emitentes das notas fiscais. Isto é, a contribuinte não realizou nenhum pagamento às pessoas jurídicas que emitiam essas notas fiscais, mas adquiriu mercadorias e registrou as notas fiscais para acobertar e regularizar tais aquisições.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 304 a 312), arguindo:

a) a impugnante é uma empresa séria que atua, há mais de 20 (vinte) anos, no ramo de moagem de pedra marroada, calcita e dolomita, e sempre pautou sua conduta na legalidade;

b) atendeu todas as intimações e forneceu toda a documentação contábil solicitada no curso da ação fiscal, sendo surpreendida ao receber o auto de infração pela suposta infração de falta de recolhimento do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, mediante utilização fraudulenta de nota fiscal de empresas de fachada para regularizar seu estoque, na compra de matéria-prima;

c) a impugnante adquire pedra marroada, matéria-prima de seus produtos, de empresas fornecedoras, que as entregam devidamente acompanhada das notas fiscais, que são regularmente lançadas em sua contabilidade;

d) para efetuar o aludido lançamento, a fiscalização criou uma fantasia e relatou uma história inverídica (e sem provas) de que a impugnante teria participado de um esquema para fraudar o fisco, sonogando tributos, mediante a aquisição de notas fiscais fraudulentas e reconhecidamente inidôneas para regularizar seu estoque/compra de matéria-prima adquirida de terceiros sem a emissão de nota fiscal correlata;

e) essas acusações são absurdas e não são verdadeiras, pelos seguintes motivos: nunca participou de esquema para fraudar o fisco; realizava operação mercantil regular e adquiria mercadorias (matérias-primas) de seus fornecedores que já as enviava com as respectivas notas fiscais que eram regularmente lançadas em sua contabilidade; os depoimentos colhidos pela fiscalização e que serviram de base a autuação foram prestados pelos acusados de ser os "vendedores" das notas fiscais, que citam a impugnante sem apresentar qualquer prova, isso sem falar que não são pessoas dignas de fé; além disso, os depoimentos foram prestados sem o crivo do contraditório; as notas fiscais contabilizadas e tidas como fraudulentas/inidôneas foram emitidas por empresas, que até aquela data, constavam como ativas e regulares perante a Receita Federal; além disso, as notas fiscais eram regulares e autorizadas pelo sistema (Sintegra) da Receita Estadual do Espírito Santo, o que impedia a impugnante de perceber qualquer fraude; realizou transação mercantil regular, já que adquiriu mercadorias que possuíam a respectiva nota fiscal (regular e idônea pelo sistemas dos fiscos), sendo, portando, uma operação de boa-fé e regular; a impugnante e sua sócia não respondem a processo criminal contra a ordem tributária ou por fraude; era tributada pelo regime do lucro presumido e não teria qualquer economia em adquirir notas fiscais, já que despesas não diminuiriam sua carga tributária;

f) o termo de verificação fiscal se pautou em inverdades e em falsas alegações, sem qualquer lastro probatório, além disso, a presunção da fiscalização se baseia unicamente em depoimentos prestados por pessoas não dignas de fé, sem apresentar nenhuma outra prova, mesmo que mínima, dessas alegações;

g) a autuação é frágil, carecendo de base fática e legal, não devendo prosperar pelos motivos já expostos anteriormente (alínea "e") e em razão da relação mercantil descrita pela fiscalização, de compra de matéria-prima, não se aplicar ao campo de incidência do imposto de renda retido na fonte, não se adequando ao tipo do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995;

h) não existiria qualquer prova de que a impugnante tivesse comprado notas fiscais, e os pagamentos foram regularmente contabilizados para quem de direito;

i) outro ponto que, por si só, já anularia e desqualificaria o lançamento é que o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recaiu o imposto não se coaduna com a operação mercantil realizada, compra de matéria-prima, que não se trata e não pode ser caracterizada como rendimento, o que afasta, por completo, a possibilidade da aplicação do reajustamento;

j) foi aplicada indevidamente multa de ofício qualificada, sob a alegação de que a impugnante teria prestado a autoridade fazendária declaração eivada de falsidade ao inserir em seus livros fiscais a contabilização de compras de matérias-primas amparadas por notas fiscais de empresas de fachada, que eram notoriamente inidôneas, para se abster de ter de recolher IRRF devido no pagamento a terceiros não identificados, pois em nenhum momento ficou devidamente comprovado ou sequer caracterizado que a impugnante tenha agido de má-fé ou com dolo; além disso, a presunção da fiscalização é totalmente inverídica e se baseia, exclusivamente, em dois depoimentos, sem a apresentação de qualquer prova ou documento; junta jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de que para a aplicação da multa qualificada deve-se ficar comprovado de maneira inequívoca o evidente intuito de fraude;

l) a multa aplicada no percentual utilizado configura confisco, prática vedada pela Constituição Federal e coibida, por diversas vezes, pelo Supremo Tribunal Federal; neste sentido, transcreve ementa do julgamento da ADIN 551-1;

m) requer provar o alegado através de juntada de novos documentos, se necessário for e, e os demais meios de prova admitidos em direito.

A DRJ julgou a impugnação improcedente (fls. 589 a 600), entendendo que a contribuinte não agiu de boa-fé ao adquirir matérias-primas de seus fornecedores, porquanto os operadores do esquema declararam à fiscalização que jamais venderam matéria-prima à impugnante, somente notas fiscais inidôneas. Além disso, aduz que os pagamentos efetuados em espécie ou com cheque de terceiros não é usual, em razão dos valores desembolsados, bem como constituem forte indício de que tinha conhecimento e participava do ilícito. Consequente, que não produzira prova alguma para respaldar as operações, ainda que intimada no decorrer da diligência fiscal, a exemplo das cópias dos pedidos de compra, orçamento, contrato, e-mail, romaneio e outros documentos. Logo, entendeu que esta teria ciência do ilícito e pela regularidade do lançamento. Por fim, manteve a aplicação da multa qualificada, em razão da ocorrência de sonegação.

Intimada em 16 de novembro de 2017, em 6 de dezembro de 2017 a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 623 a 631), reprisando as alegações da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, deles conheço.

Delimitação da Lide

O auto de infração, em suma, versa sobre lançamento de IRRF por pagamento a beneficiário não identificado, embora a autoridade fiscal conecte todos os elementos fáticos da “Operação Âmbar” à contribuinte.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“RICARF”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

MÉRITO

IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado

A contribuinte refuta a higidez do lançamento do IRRF por pagamento a beneficiário não identificado, indicando não ter provas que embasem o auto de infração.

Entretanto, destaco que a contribuinte não produz qualquer prova útil a ilidir as conclusões da autoridade fiscal, apresentando apenas notas fiscais cuja idoneidade é questionável e se inserem no âmbito da operação deflagrada.

A bem da verdade, o lançamento pouco depende dessa comprovação, porquanto, tratando-se de pagamento a beneficiário não identificado, bastaria a identificação do beneficiário e a demonstração do nexo de causalidade do pagamento com as possíveis atividades da empresa para refutar o lançamento – mas isso não foi feito.

O lançamento de IRRF por pagamento a beneficiário não identificado, tem fundamento nos artigos 61 e 62 da Lei nº 8.981/1995:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.

As hipóteses de lançamento do IRRF em questão são duas: pagamento a beneficiário não identificado e pagamento sem causa comprovada. Estar-se-á diante da primeira situação, cuja interpretação é lógica e clara.

A fiscalização, embora tenha demonstrado todo o nexo de causalidade entre as notas fiscais utilizadas pela contribuinte, proveniente de “empresas noteiras”, e a ausência de pagamento a essas, robusteceu as acusações fiscais, porquanto a ausência de identificação do beneficiário dos pagamentos já seria suficiente para ensejar o lançamento com base na primeira hipótese legal.

O valor tutelado por essa norma jurídica é incontroverso: não sendo identificado o beneficiário, prejudica-se a praticabilidade da atividade fiscalizatória, omitindo informações que são cruciais à verificação do pagamento dos tributos pelo recebedor dos valores. Por isso, a hipótese legal veicula norma de substituição tributária na qual o pagador é o substituto e o beneficiário é o substituído.

Comprovar a inoccorrência de “pagamento a beneficiário não identificado”, quando não veiculadas acusações sobre a higidez do negócio jurídico subjacente ao pagamento é relativamente simples. Basta identificar o beneficiário do pagamento.

Porém, a contribuinte não produziu prova alguma para obstar as conclusões da autoridade fiscal e lança ilações genéricas com vistas à tornar nulo ou improcedente o auto de infração.

Dessa forma, entendo que as genéricas alegações de nulidade do auto de infração e que refutam o mérito não merecem prosperar.

A decisão recorrida bem decidiu sobre o tema, motivo pelo qual colaciono-a abaixo e declaro minha concordância com seus fundamentos:

Inicialmente, cabe observar que o ilícito cometido pelas empresas emitentes das notas fiscais frias que deram suporte à contabilização de aquisição de matéria-prima pela impugnante foi robustamente comprovado no curso do inquérito policial, conforme já relatado. As pessoas jurídicas que foram artificialmente montadas eram desprovidas de qualquer estrutura física ou de funcionários, e os operadores do esquema fraudulento de venda de notas frias confessaram o crime.

O que resta aqui é analisar se a impugnante desconhecia a referida fraude, tendo em vista a alegação de que agiu de boa-fé ao adquirir matérias-primas de seus

fornecedores, que até aquela data constavam como empresas ativas e regulares perante a Receita Federal, e que já as enviava acompanhadas das respectivas notas fiscais, que eram regulares e autorizadas pelo sistema (Sintegra) da Receita Estadual do Espírito Santo.

O primeiro fato que vai contra a alegação de desconhecimento da fraude pela impugnante é que os operadores do esquema declararam à fiscalização que jamais venderam matéria-prima à impugnante, somente notas fiscais inidôneas.

ANDERSON MOREIRA MAIFREDE, em 28/07/2016, às fls. 283/288, afirmou participar do esquema de venda de nota fiscal, e que nunca vendeu calcita marroada para a impugnante, mas sim notas fiscais de empresas laranja, visando acobertar o estoque de mercadorias adquiridas de pedreiras da região desprovidas de documentário fiscal, e informou, também, que o valor recebido pelo fornecimento das notas fiscais era entre 3% e 5% do valor da operação, e que emitiu notas fiscais das seguintes empresas laranja: G GRAN MÁRMORES E GRANITOS, ACB MÁRMORES E GRANITOS LTDA ME, BELA VISTA MARMORARIA, HOA DA SILVA COM IND CIC CIMENT, HELIOGRAN TRANSPORTES MARMORES E GRANITOS LTDA, LIPEX e LC SOARES.

Por seu turno, JÚLIO CÉSAR VINGLER BRITTES, em declaração prestada à fiscalização na mesma data, às fls. 289/292, afirmou que se aliou a ANDERSON MOREIRA MAIFREDE, vindo a adquirir a certificação digital de empresas laranja por meio do contador VÍTOR LACERDA, e que em relação à impugnante *“jamais vendeu pedra marroada ou qualquer tipo de rochas ornamentais para as empresas (...) e MINERAÇÃO IPIRANGA LTDA, visto que as negociações envolvendo os ditos empresários restringiram única e exclusivamente a venda de notas fiscais inidôneas de empresas laranja; que, portanto, mercadoria não foi vendida, não houve desembolso para pagamento de mercadoria, mas apenas venda de nota fria.”*

Outro fato é que a impugnante alega ter efetuado todos os pagamentos na aquisição das matérias-primas em questão, num montante de R\$ 1.327.712,00, em espécie ou com cheques de terceiros. A utilização destas formas de pagamento, mesmo que factível, constitui um forte indício de que a impugnante tinha conhecimento e participava do ilícito, e de que não queria deixar provas da compra de notas fiscais frias em seus extratos bancários, caso efetuasse as aquisições por meio de transferências bancárias ou por meio de cheques próprios, o que seria mais normal e usual, considerando os valores das transações. Diversos pagamentos foram superiores a R\$ 10.000,00, e os maiores chegaram a R\$ 100.000,00, R\$ 150.000,00 e 180.115,00, conforme detalhado, às fls. 43/44.

E, por fim, intimada no curso de diligência fiscal, a contribuinte deixou de apresentar cópias dos pedidos de compra, orçamento, contrato, e-mail, romaneio e outros documentos que tivessem respaldado as aquisições em questão. Tal fato evidencia que a fiscalizada tinha consciência do ilícito cometido e que não poderia

apresentar a referida documentação, pois as aquisições foram realizadas de terceiros, não das empresas emitentes das notas fiscais frias.

Conclui-se, portanto, que está devidamente comprovado que a impugnante estava ciente do ilícito, e que participou ativamente da fraude, mediante a compra de notas fiscais frias para “regularizar” seus estoques de matérias-primas adquiridas sem notas fiscais.

A impugnante alega que era tributada pelo regime do lucro presumido e não teria qualquer economia em adquirir notas fiscais, já que despesas não diminuiriam sua carga tributária. Isto não é bem verdade. A impugnante não poderia deixar de contabilizar a aquisição de matérias-prima, pois a omissão de compras pode ser objeto de lançamento fiscal, em razão de se presumir que tenham sido feitas com receita omitida. Assim, a compra de notas frias tem sua motivação na necessidade de contabilização das matérias-primas adquiridas sem a respectiva nota fiscal. Além disso, as aquisições de matérias-primas “regularizadas” por notas frias certamente são “mais baratas” que as adquiridas regularmente de empresas que oferecem seus rendimentos à tributação.

Alega também que a operação de compra de mercadoria descrita pela fiscalização não estaria sujeita à incidência do imposto de renda retido na fonte, portanto, não seria aplicável o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, nem muito menos o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recaiu o imposto, pois esta operação não se trata e nem pode ser caracterizada como rendimento. Contudo, apesar do referido dispositivo legal também ser aplicável quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º), a natureza da operação não tem qualquer relevância nos casos de pagamento a beneficiário não identificado (*caput*). A incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, sobre a base reajustada foi determinada pelo legislador em razão de não se poder tributar diretamente o beneficiário não identificado. A interpretação dada pela impugnante visa restringir a aplicação da lei tributária sem que haja a correspondente base legal. Trata-se, portanto, de matéria reservada ao Poder Judiciário, que não pode ser apreciada na via administrativa.

Por essas razões, nego provimento ao Recurso Voluntário sobre tal matéria.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

A recorrente alega a inconstitucionalidade do auto de infração e da decisão recorrida, por não considerar uma série de princípios constitucionais relacionados efeito confiscatório das multas.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contesta a aplicação da multa qualificada.

Multa qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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;

§ 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;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

A autoridade fiscal, no Relatório Fiscal, sustenta:

3. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Restou comprovada por parte da MINERAÇÃO IPIRANGA a falta de recolhimento do IRRF devido nos pagamentos efetuados a terceiros não identificados, escorada na atitude dolosa de lançar mão de dezenas de notas fiscais de empresas de fachada visando regularizar tais pagamentos.

Em razão desta atitude dolosa de omitir o montante do imposto devido, foi aplicada a multa de ofício de 150% sobre os valores dos impostos lançados.

(...)

Quis o legislador estabelecer a atitude dolosa como pressuposto dos tipos penais definidos nos arts. 71 e 72 transcritos, os quais, uma vez caracterizados, implicam a majoração da multa de ofício prevista na legislação tributária. O conceito de dolo, para fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no inciso I, do art. 18 do Código Penal: crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

(...)

MINERAÇÃO IPIRANGA prestou declaração à autoridade fazendária eivada de falsidade ao inserir em seus livros fiscais a contabilização de compras de matérias-primas amparadas com notas fiscais de empresas de fachada. Notas fiscais que eram notoriamente inidôneas. Com o uso desses expedientes, a fiscalizada lograria êxito em se abster do IRRF devido nos pagamentos a terceiros não identificados, caso não fosse a atuação da administração tributária que, oportuna e tempestivamente, apurou a fraude e constituiu, de ofício, o crédito tributário suprimido.

Em razão da convicção firmada pela fiscalização quanto à intenção da fiscalizada em suprimir os impostos devidos por meios defesos em lei, a Lei nº 8.137/90, de forma inequívoca, evidencia que a prestação de declaração falsa, a inserção de elementos inexatos em livro exigido pela lei fiscal e a utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato por si só, inserem-se no contexto de fraude à fiscalização tributária, sendo o tipo doloso.

A utilização de notas fiscais de empresas de fachada não foi um mero erro, mas sim uma fraude de efeitos relevantes para a fiscalizada e para a Fazenda Nacional.

Considerando, em tese, a presença de crime contra ordem tributária está demonstrado o intuito fraudulento do contribuinte em suprimir o montante devido dos impostos, o que enseja a exasperação da multa.

A DRJ, por sua vez, entendeu:

Ao contrário do que alega a impugnante, restou demonstrado e comprovado o dolo da impugnante na compra de notas fiscais frias para regularizar seu estoque de matérias-primas, conforme já analisado, evidenciando o intuito de retardar o conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, o que tipifica sonegação, nos termos no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e justifica a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ineficaz a alegação de que a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor do imposto viola a Constituição Federal, por ter natureza de confisco, pois sua aplicação está prevista no art. 44, inciso I, e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996. Questionamentos relativos à

constitucionalidade de dispositivos legais não podem ser apreciadas na via administrativa, trata-se de matéria reservada ao Poder Judiciário.

Diante do cotejo dos fundamentos acima destacados para a qualificação da multa, a situação narrada indica pela ocorrência das condutas qualificadas de sonegação e fraude, ao passo que a contribuinte não apresenta qualquer justificativa para desconfigurar essa antijuridicidade.

De rigor a manutenção da qualificação da multa, porém, com a redução decorrente da retroatividade benigna.

Isto posto, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento**, apenas para reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas