



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



**Processo nº** 10830.728289/2017-62  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.770 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de outubro de 2022  
**Recorrente** FRATERNO DE MELO ALMADA JUNIOR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo recorrente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Deve ser reduzida a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento) quando a autoridade tributária não comprova o efetivo intuito de fraude.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DAS LEIS. ANÁLISE INCABÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário, sendo incabível a sua análise pelo julgador da esfera administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Foi lavrado contra o contribuinte acima qualificado Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 02/08), no ano-calendário 2013, resultando em um crédito tributário de R\$ 1.744.118,91, com juros de mora calculados até 11/2017.

Segundo a Fiscalização, o sujeito passivo, Oficial do 3º Cartório do Registro de Imóveis da Comarca de Campinas (SP), deixou de recolher à União valores retidos de imposto de renda dos seus funcionários, durante o ano-calendário 2013. A análise fiscal foi realizada mediante cruzamentos de dados, tendo sido constatadas divergências entre os valores informados em DIRF e os recolhimentos feitos por meio de DARF, conforme abaixo:

Ano-calendário	Cód. Receita	DIRF	DARF	DCTF (dispensado)
2013	0561 – Rendimentos do trabalho assalariado	877.761,09	292.706,48	-----

A autoridade fiscal qualificou a multa de ofício, aplicando o percentual de 150%, por entender que houve dolo do contribuinte. Assim justificou o autuante no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/13):

### V — DOLO - relativo ao Ano-Calendário 2013

6. A conduta ilícita dolosa está plenamente caracterizada e comprovada em relação **ao código de retenção 0561- Rendimentos do Trabalho Assalariado** como segue:

a) No primeiro momento comprovou-se a prática normal e reiterada de retenção e informação dos valores retidos na **DIRF, no Ano-Calendário 2013**, conforme quadros específicos do Termo de Verificação Fiscal, para fins de declaração do IRPF — Imposto de Renda Pessoa Física e restituição do imposto de renda, **demonstrando assim pleno conhecimento dos fatos geradores e dos valores retidos e devidos;**

b) **Em um segundo momento, durante vários períodos de apuração do Ano-Calendário 2013, constatou-se que não houve recolhimento ou ele foi de valor inferior ao efetivamente devido, e que se apropriou continuamente dos valores retidos que deveria recolher ao Erário, prejudicando os trabalhos da Receita Federal e também as pessoas físicas envolvidas nas informações prestadas em DIRF, que ficaram sujeitas a ter suas declarações de imposto de renda retidas (Malha Fiscal), por conta do procedimento ilícito do contribuinte;**

c) **E fechando completamente a comprovação da conduta dolosa, durante vários períodos de apuração do Ano-calendário 2013, o sujeito passivo não efetuou os recolhimentos dos valores devidos ou eles foram muito inferiores aos devidos, isto é, não houve o repasse obrigatório da totalidade dos valores retidos aos cofres**

**públicos, apropriando-se, em tese, contínua e indevidamente, de expressivos e relevantes recursos públicos, obtendo com isso vantagem ilícita para si e/ou para o Titular Fraternal de Almeida Júnior, com atuação no período de débito apurado.**

d) Intimado e reintimado, e devidamente cientificado para prestar esclarecimentos quanto aos fatos, o Sujeito Passivo se manifestou apresentando diversos elementos e planilhas, reconhecendo claramente a existência do débito, sendo suas manifestações devidamente anexadas aos Autos do processo digital.

**V — MULTA QUALIFICADA — 150%**

**7. Há reiteração de conduta em vários períodos de apuração de crédito tributário,** os valores apurados são relevantes e não constam recolhimentos nos períodos de apuração ou eles são insuficientes, comprovando claramente o dolo.

Considerando a prática reiterada e dolosa, em tese, acima descrita, de retenção e não repasse aos cofres públicos, dos substanciais valores reiteradamente retidos, combinado com o não recolhimento dessas importâncias, **foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)**, nos termos do Artigo 44, inciso I, e parágrafo primeiro, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07. Resumindo, a multa normal de 75% + Qualificada = (2 X 75%) = **150% = multa total aplicada**, com base nos fatos e na fundamentação legal supracitados.

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 26/11/2017 (A.R de fl. 466), apresentando sua impugnação em 21/12/2017 (fls. 443/452), alegando, em síntese, que não há prova da sua conduta dolosa e que são apenas diferenças entre os valores devidos e recolhidos, sendo somente um erro de ordem administrativa contábil. Afirma que a multa de 150% é abusiva e confiscatória. Requereu a nulidade da autuação, sua insubsistência e conseqüente cancelamento. Ou, que se reduza a multa de 150%, por afrontar os princípios e garantias constitucionais.

A parte incontroversa foi transferida para o processo n.º 10830-720.876/2018-94, conforme termo de fl. 469.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada (fls. 479/487):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

TRABALHO ASSALARIADO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A falta de recolhimento do IRRF sobre o trabalho assalariado implica na exigência do tributo acrescido da multa de ofício qualificada quando fica demonstrado o evidente intuito de fraude, não infirmado pelo contribuinte

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão em 08/10/2018, por via postal (A.R. de fl. 493), o Contribuinte apresentou, em 07/11/2018, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 497/506, no qual argumenta o seguinte, em suma:

1. O fato de declarar os valores retidos na fonte em DIRF, bem como a realização de recolhimentos, mesmo que em valores menores do que os efetivamente devidos, descaracterizam o evidente intuito de fraude.
2. O simples fato de ter havido diferenças de valores apuradas pelo Fisco não configura má fé e muito menos intuito de fraude, para fim de imposição de penalidade qualificada.
3. A multa no importe de 150% é improcedente e tem cunho confiscatório e ilegal, uma vez que é inconstitucional, conforme matéria pacificada pelo STF.
4. Se houve divergências, essas se deram por falha administrativa e contábil, ou por equívoco, jamais com intuito de fraude.
5. O simples fato de não recolhimento de tributo não acarreta conduta dolosa do agente, nos termos da jurisprudência dominante do país.

Cita doutrina e jurisprudência.

Ao final, requer a nulidade do Auto de Infração e conseqüente cancelamento dos lançamentos tributários e respectivas multas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

## **DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO**

Observa-se pela decisão de primeira instância, assim como pelo Recurso Voluntário, que somente se encontra em litígio a aplicação da multa de ofício, sendo que a parte incontroversa foi transferida para o processo n.º 10830-720.876/2018-94, conforme termo de fl. 469.

Desse modo, não há como se manifestar nesta decisão sobre o mérito da autuação, ou seja, sobre a infração apontada pela autoridade fiscal, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal: *Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).*

## **DECISÕES JUDICIAIS**

O Recorrente cita decisões judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas

complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

### ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

Com relação à alegação de confisco, convém registrar que a multa em apreço constitui mera sanção por ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, razão pela qual se revela inaplicável o princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Ademais, o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972:

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 pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula n.º 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

### APLICAÇÃO DA MULTA

O Recorrente se insurge contra a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), assim como em face da penalidade de 75%, requerendo o cancelamento das multas.

Aduz que o fato de declarar os valores retidos na fonte em DIRF, bem como a realização de recolhimentos, mesmo que em valores menores do que os efetivamente devidos, descaracterizam o evidente intuito de fraude. Sustenta que, se houve divergências, essas se deram por falha administrativa e contábil, ou por equívoco, jamais com intuito de fraude.

Pois bem.

Assim dispõe a Lei n.º 9.430/96, sobre a aplicação das multas em lançamentos de ofício:

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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(destaquei)

Já a Lei n.º 4.502/1964 possui 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 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, ou 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 artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996, com a redação dada Lei n.º 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal 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.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

Assim, há que se verificar a existência do dolo para qualificação da multa no caso específico da falta de recolhimento do IRRF, quando informados os valores em DIRF.

No presente caso, entendo que não se deve aplicar a qualificação da multa de ofício (150%), pois não há como enquadrar a conduta do contribuinte fiscalizado em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

O fato de não ter recolhido aos cofres públicos o imposto retido faz com que o contribuinte, na qualidade de responsável pelo pagamento do imposto (art. 121, inciso II, parágrafo único, do Código Tributário Nacional), seja enquadrado no crime previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90, e o caracteriza como depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública. No entanto, tal crime não está relacionado nas hipóteses previstas no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, o qual não pode ter interpretação extensiva ou ampliativa, por ter caráter sancionador.

Nesse caso, o ônus da prova é da autoridade administrativa, não podendo ser transferido para o autuado. Assim, não basta caracterizar em tese o ilícito fiscal, mas é imperioso carrear aos autos provas que evidenciam a intenção dolosa do interessado em **evitar a ocorrência ou o conhecimento do fato gerador**, o que, no meu entendimento, não foi efetuado pelo autuante.

Observa-se que o contribuinte fiscalizado informou os valores do IRRF retido na DIRF – Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -, de modo que tais valores eram do conhecimento do Fisco. E foi justamente a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte que a Fiscalização efetuou o cruzamento dos dados, constatando as divergências lançadas. Destaque-se que, por ser oficial de cartório, o contribuinte tem seus rendimentos tributados na pessoa física e está desobrigado de apresentar DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

Desse modo, não vislumbro como enquadrar tal conduta como sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64, acima transcritos, embora considere que a conduta do contribuinte seja reprovável e passível de enquadramento como crime, como acima exposto.

Em relação à penalidade pecuniária de 75%, ela está prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, acima transcrito.

No caso concreto, o valor do imposto de renda foi apurado mediante procedimento de fiscalização, tendo o crédito tributário, correspondente ao débito do sujeito passivo, sido objeto de lançamento de ofício. Em suma, efetuado o lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75% sobre o valor do imposto correspondente ao crédito tributário constituído, na inexistência de fraude, sonegação ou conluio.

### CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

