



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.720086/2017-50
ACÓRDÃO	2202-011.336 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DORALICE DO NASCIMENTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RECURSO VOLUNTÁRIO. PENSÃO ALIMENTÍCIA NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO PARA 75%. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1.1. Auto de Infração lavrado para exigir IRPF suplementar referente ao ano-calendário de 2014, com glosa de dedução de pensão alimentícia de R\$ 36.000,00 e aplicação de multa qualificada de 150%, totalizando crédito de R\$ 22.852,28.

1.2. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento manteve integralmente o lançamento. Recurso voluntário da contribuinte pleiteia a exclusão da multa qualificada, alegando inexistência de dolo, confiança em profissional contábil e ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.2. A questão em discussão consiste em verificar se há elementos que caracterizem fraude ou dolo, nos termos do art. 44, II da Lei 9.430/1996 c/c arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964, a justificar a multa de 150% ou se deve prevalecer a penalidade ordinária de 75%.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. O colegiado é incompetente para declarar a inconstitucionalidade da multa por suposto efeito confiscatório (Súmula 2/CARF).

3.2. A qualificação requer prova de evidente intuito de fraude (Súmulas 14 e 25/CARF). As meras omissões de comprovação de despesa e delegação da declaração a terceiro não demonstram ação dolosa.

3.3. O Termo de Verificação Fiscal não apresenta elementos que evidenciem conduta destinada a ocultar, reduzir ou retardar tributo. A confiança em contador não implica ciência ou participação da contribuinte em fraude.

3.4. Ausentes os requisitos dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964, afasta-se a multa qualificada, subsistindo a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I da Lei 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção da inconstitucionalidade da multa, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para desconstituir a aplicação da multa qualificada, à razão de 150%, de forma a reduzi-la ao patamar ordinário, de 75%, nos termos do art. 44, I da Lei 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, **1ª Turma da DRJ/REC**, de lavra da **Auditora-Fiscal Claudia Benita Pedrosa Moura**:

1. Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 23/30 e 60/67, por meio do qual é cobrado, relativamente ao ano-calendário de 2014 (exercício 2015), o Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar no valor de **R\$ 8.371,10**, sujeito à multa de 150%, acrescidos de juros de mora, perfazendo, na data da lavratura, um crédito tributário total de **R\$ 22.852,28**, conforme demonstrativo abaixo transcrito.

2. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI assinala-se que, no exercício de 2015, houve por parte da contribuinte dedução indevidamente pleiteada a título de pensão judicial no valor de R\$ 36.000,00, o que resultou no lançamento de imposto suplementar sujeito à multa de 150%.

2.1. O Termo de Verificação Fiscal detalha a questão, resumidamente, da seguinte forma:

- a contribuinte informou pagamento de pensão alimentícia por escritura pública a **Ana Julia do Nascimento Daniel** (CPF 101.498.659-10) no valor de **R\$ 26.400,00** e a **Rodrigo Alessandro Daniel** (CPF 064.305.399-97) no valor de **R\$ 9.600,00**;
- intimada a apresentar sentença judicial, acordo homologado judicialmente ou escritura pública referente às pensões, bem como comprovar o pagamento, limitou-se a declarar: *“A minha declaração foi feita por terceiro, apenas entreguei os documentos e não conferi como foi lançado os pagamentos”*;
- houve, então, a **glosa** integral dos R\$ 36.000,00 por inexistência de comprovação;
- aplicou-se a **multa qualificada** (150%) por conduta dolosa;
- foi encaminhada **Representação Fiscal para Fins Penais** (Proc. 10935.720087/2017-02).

3. Inconformada, a contribuinte apresentou, em **13/02/2017**, impugnação (fls. 41/57) na qual alega, em síntese:

- surpresa com a notificação;
- atuação de profissional que prometera maior restituição;
- inclusão indevida dos filhos;
- impossibilidade de contato com o contador;
- ocorrência do mesmo fato com colegas;
- ausência de dolo, boa-fé, inexistência de prejuízo ao erário;
- pedido de cancelamento do débito, afastamento ou redução da multa e produção de todas as provas admitidas.

4. Posteriormente, os autos foram encaminhados a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE, nos termos das Portarias RFB nº 453/2013 e 1.006/2013.

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

Responsabilidade do contribuinte.

O contribuinte é responsável pelas informações prestadas pelo seu preposto. A “culpa in eligendo” resulta da má escolha.

Pensão alimentícia – não comprovação.

Valores dedutíveis somente quando comprovado o pagamento decorrente de decisão judicial ou acordo homologado.

Multa de ofício qualificada – evidente intuito de fraude.

Incidência da multa de 150% prevista na Lei 9.430/1996, arts. 71-73 da Lei 4.502/1964.

Juros – taxa Selic – legalidade.

Cobrança legítima.

Jurisprudência judicial – efeitos inter partes.

Cientificado do resultado do julgamento em **18/04/2017** (fl. 98), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **18/05/2017** (fls. 99-114), no qual se sustenta, sinteticamente:

- a) A aplicação da multa qualificada de 150% viola os princípios da legalidade e da vedação ao confisco, porquanto não restou comprovado o dolo, elemento indispensável à penalidade agravada, conforme previsão do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996 e dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.
- b) A penalidade qualificada ofende o princípio da presunção de inocência, pois a conduta da parte-recorrente, baseada exclusivamente em confiança no profissional que elaborou a declaração, não permite concluir pela existência de fraude, sendo inaplicável a multa agravada diante da ausência de elemento volitivo.
- c) A imposição da multa de ofício qualificada contraria a Súmula nº 25 do CARF, pois não foi demonstrada a prática de nenhuma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo insuficiente, para esse fim, a simples inexatidão das informações prestadas na declaração.
- d) A ausência de dolo na conduta da parte-recorrente impede a subsunção da hipótese às sanções agravadas da legislação tributária, uma vez que o lançamento decorreu de erro material imputável ao contador contratado, sem ciência da contribuinte.

- e) A penalidade imposta fere o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, pois não houve efetivo prejuízo ao erário, sendo a glosa identificada e corrigida ainda em sede administrativa.
- f) A atuação do Fisco ao deixar de promover a retificação de ofício, contraria o dever da Administração de buscar a verdade material, princípio consagrado em pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Pareceres PGFN nº 396/2013 e nº 591/2014), que autorizam a revisão de lançamentos diante de fatos não dolosos.
- g) A aplicação da multa qualificada, nas circunstâncias do caso, enseja efeito confiscatório vedado pelo art. 150, IV da Constituição Federal, extrapolando os limites razoáveis de sanção e comprometendo a subsistência da contribuinte.
- h) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e de Tribunais Superiores admite o controle de constitucionalidade da multa por efeito confiscatório, inclusive reconhecendo a possibilidade de redução em sede judicial, sendo inadmissível sua imposição automática e em percentual máximo pela Administração.
- i) A jurisprudência administrativa do CARF, inclusive em acórdãos transcritos pela parte-recorrente, reconhece a necessidade de demonstração do dolo para incidência da multa qualificada, não bastando indícios ou falhas formais na declaração de imposto de renda.
- j) A responsabilidade por informações incorretas prestadas por preposto não afasta a possibilidade de reconhecimento da boa-fé da contribuinte, especialmente quando demonstrada a confiança legítima no profissional contratado, que agiu de forma autônoma e contrária às orientações da contribuinte.
- k) A situação enfrentada pela parte-recorrente reproduz-se em diversos outros contribuintes que utilizaram os serviços do mesmo contador, indicando prática reiterada de conduta indevida sem a ciência dos representados.
- l) A parte-recorrente pede a realização de prova pericial e testemunhal, como forma de demonstrar a ausência de dolo e o erro do profissional contábil, enfatizando que a retificação de sua declaração seria medida de justiça.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) A exclusão da multa de ofício fiscal, por inexistir intuito fraudulento, dolo ou mesmo sonegação por parte da contribuinte;
- b) A aplicação do princípio do não confisco sobre multa qualificada, encargo que impõe limites às sanções tributárias;
- c) A procedência total deste recurso, pelas razões e exposições trazidas nas oportunidades anteriores.

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria em breve indicada.

Em relação à tempestividade, entre 18/04/2017, uma terça-feira, e 18/05/2017, uma quinta-feira, passaram-se 30 dias corridos, ignorando-se o primeiro dia e incluindo-se o segundo.

Não conheço da alegada inconstitucionalidade da multa, por efeito confiscatório ou por violação da proporcionalidade e da razoabilidade, nos termos da Súmula 02/CARF, que tem o seguinte teor:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não obstante, se necessário e no momento oportuno, submeterei ao Colegiado a necessidade de observância de orientações gerais e vinculantes (*erga omnes*), cognoscíveis por dever de ofício e aplicáveis ao quadro fático.

2 EXAME DA PRESENÇA DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES À APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA, BASEADA EM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Apesar de extensa, toda a argumentação da recorrente se reduz ao denominador comum da aplicabilidade da multa prevista no art. 44, II da Lei 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se estão presentes no caso em exame os requisitos que caracterizariam a conduta do

recorrido como fraudulenta, de modo a implicar a incidência da multa calculada à razão de 150% sobre o valor do tributo devido.

Dispunha o art. 44, II da Lei 9.430/1996, na redação aplicável ao quadro em exame:

Lei 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

O conceito jurídico de falsidade está intimamente ligado às respectivas formas de exteriorização, a simulação e a fraude, assim definidas na Lei 4.502/1964:

Lei 4.502/1964

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

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.

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento.

A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 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.

Segundo a Súmula CARF 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.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis. O mesmo racional se aplica ao art. 89, § 10 da Lei 8.212/1991. Falsidade não pode ser reduzida a simples falha de interpretação, erro material de registro ou de cálculo, ou lapsos limítrofes à imperícia e à negligência não intencionais (dolosas).

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Acerca de divergências interpretativas entre autoridades estatais e indivíduos, calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

No caso em exame, a análise revela que a autoridade lançadora não identificou elementos suficientes para cravar a intenção em escamotear ou ocultar o fato jurídico tributário, tampouco um de seus elementos constitutivos.

De fato, lê-se no Termo de Verificação Fiscal, à fls. 33-34, que o único elemento indicado para identificação da ciência e da intenção da recorrente foi a circunstância de a contribuinte ter afirmado que a declaração fora elaborada por terceiro. Há uma elipse ou uma entimema na fundamentação redigida pela autoridade lançadora, pois não se demonstra, de modo explícito, como a confiança depositada em um profissional técnico implicaria absoluta ciência e aquiescência à respectiva conduta.

A conclusão a que chegou a autoridade lançadora somente poderia ser sustentada em um sistema jurídico que incorporasse técnicas semelhantes à *Cegueira Deliberada*, ou à responsabilização pelo Domínio do Fato (com a atribuição de papel de garante ao indivíduo leigo, em relação ao profissional contratado), inexistente no ordenamento jurídico infraconstitucional tributário.

Como bem observou o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento acima mencionado, e que aqui é referido tão-somente por suas virtudes persuasivas, não se pode assumir, como ficção, tampouco presumir, que uma pessoa desprovida de conhecimento técnico-contábil, nem técnico-tributário, assumia *tout court* esse papel de garante.

Desse modo, entendo que a motivação e a fundamentação do auto de infração, em relação à aplicação da multa qualificada, são insuficientes, e, desse modo, essa penalidade deve ser desconstituída.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO parcialmente do recurso voluntário, com exceção da inconstitucionalidade da multa, e, na parte conhecida, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para desconstituir a aplicação da multa qualificada, à razão de 150%, de forma a reduzi-la ao patamar ordinário, de 75%, nos termos do art. 44, I da Lei 9.430/1996.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino