MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**13855.723320/2015-17**
ACÓRDÃO	2301-012.040 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO RIBEIRO MACHADO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. CONFIGURAÇÃO.

Demonstrado pela fiscalização que o sujeito passivo, quanto a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, tinha consciência de seus atos, resta caracterizada a conduta dolosa.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, em conformidade com sua nova redação e por força do que disciplina o art. 106, II, alínea "c", do CTN, deve ser limitada à razão de 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo da matéria objeto do pedido de desistência e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

> **Lançamento – Auto de infração**
>
> Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 1738 a 1755 e 1757 a 1773) referente a imposto sobre a renda de pessoa física do anos-calendário 2011,2012,2013, no qual foi apurado imposto no valor de R$464.770,16 acrescido de multa de ofício e juros de mora e multa exigida isoladamente no valor de R$233.898,10 em decorrência da apuração de dedução indevida despesas do livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.
>
> Foi aplicada multa de ofício qualificada de 150% sobre o imposto apurado pela dedução indevida das despesas com a Papelaria Espaço por entender a fiscalização que a prática do contribuinte de declarar despesas inidôneas e inexistentes nos Livros Caixa evidencia a conduta de fraude e sonegação descritas no art. 71 e 72 da Lei nº4.502/64.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
>
> Ano-calendário: 2011,2012,2013
>
> CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis.
>
> LIVRO CAIXA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. As despesas necessárias à percepção de rendimento do trabalho não-assalariado somente podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda se estiverem escrituradas em livro caixa e comprovadas por documentos hábeis e idôneos.
>
> LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. Cabe ao contribuinte, se questionado, comprovar a realização dos pagamentos e a sua vinculação à atividade desenvolvida.
>
> MULTA ISOLADA. Estando o contribuinte obrigado ao recolhimento do imposto de renda mensal (carnê-leão), o descumprimento desta obrigação tributária impõe a aplicação de multa isolada, incidente sobre o valor do imposto devido.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

MULTA QUALIFICADA. A conduta do contribuinte de deduzir despesas inexistentes com a intenção de reduzir o montante do imposto devido, dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. Não tendo o impugnante trazido qualquer documentação adicional que pudesse justificar as alegações apresentadas na impugnação, fica prejudicado o protesto de juntada posterior de provas.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/03/2016 (fl. 1.857), o sujeito passivo interpôs, em 14/04/2016 (fl. 1.859), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, o seguinte:

a) Nulidade da decisão recorrida por falta de produção de prova pericial solicitada;

b) Que em relação as despesas com a papelaria Artipel, o ônus probatório seria da Fazenda Pública e que o lançamento teria sido realizado com base em presunção;

c) Que o laço familiar em relação a empresa Papelaria Espaço seria irrelevante, pois a empresa seria preexistente, refutando notas fiscais pontuais;

d) À exceção do valor de R$ 98.388,51 confessado, pede o afastamento da multa isolada;

e) Sustenta a ausência de dolo para a qualificadora de multa, bem como sua fixação em valor superior ao crédito tributário principal teria caráter confiscatório;

f) Pede ao final a limitação da multa de ofício no patamar de 100%.

Por meio da petição de fls. 1.890/1.894, o sujeito passivo requer a desistência parcial da impugnação recursal, na parte relacionada ao principal e das multas pelo não recolhimento tempestivo do tributo, ante a adesão ao PERT — Programa Especial de Recuperação Fiscal (MP 783/2017).

Ressalta ao final do pedido que o interesse recursal permaneceria no tocante à multa de ofício.

De acordo com o despacho de fls. 1.900/1901, houve a transferência de parte do crédito de tributário para o processo nº 13855.723786/2017-84.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Passando ao conhecimento, considerando o pedido de desistência parcial de fls. 1.890/1.894, face adesão ao PERT, conheço apenas das alegações quanto à multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA - CONFIGURAÇÃO

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

> 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" .

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Neste ponto, adotando as razões de decidir da DRJ nos termos do RICARF (art. 114, § 12, inciso I), entendo que a qualificadora deve ser mantida. Colha-se:

> Consta do Relatório Fiscal:
>
> > *Conforme relatado no item 2.1.2, o fiscalizado com intuito de reduzir os valores de impostos a pagar, contabilizou supostas despesas com a Papelaria Espaço nos Livros Caixa e declarou-as nas DIRPF(s). Despesas que*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

foram consideradas inexistentes e inidôneas por esta fiscalização. Para tal, o fiscalizado, tabelião titular, agiu em conluio com o seu substituto e a esposa/companheira deste para "ativar" uma empresa inativa, a Papelaria Espaço, e gerar notas fiscais graciosas e inidôneas para acobertar despesas de Livro Caixa. O fiscalizado contabilizou despesas, relativas a referida papelaria, em seus Livros Caixa nos valores de R$ 715.734,42 no ano de 2011, R$ 566.823,00 no ano de 2012 e R$ 243.348,00 no ano de 2013, mas apresentou apenas uma NF-E no valor de R$ 194.146,10 considerada inidônea pela fiscalização. Encontramos, ainda, outras quatro notas fiscais, no bloco de notas da papelaria, emitidas para o tabelião nos valores totais de R$ 67.290,00, contabilizadas no Livro Caixa nos meses de setembro e outubro de 2012, que, também, foram consideradas inidôneas. Logo, a maior parte das supostas despesas com a papelaria, contabilizadas em Livros Caixa, sequer possuem lastros em documentos fiscais e, portanto, são inexistentes e irregulares. Ou seja, o fiscalizado tinha conhecimento do fato e propositadamente registrou despesas inexistentes e, também, inidôneas com a Papelaria Espaço, por 3 (três) anos seguidos, deixando claro que tal situação não se tratou de um mero engano ou equívoco, caracterizando evidente intuito de fraude e sonegação.

A adoção da prática de declarar despesas inidôneas e inexistentes nos Livros Caixa e nas DIRPF(s), durante todo os anos de 2011, 2012 e 2013, de forma sistemática e reiterada, por si só evidencia o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de fraude e sonegação descritas no Art. 71 e Art. 72 da Lei n° 4.502/64 e justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num 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 causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

Há, nos autos, descrição mais que suficiente dos fatos que demonstram que o impugnante reduziu dolosamente a base tributável do imposto de renda nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 ao deduzir, indevidamente, despesas em nome da empresa Papelaria Espaço.

Está caracterizado, de fato, o evidente intuito de fraude, tendo em vista o registro de despesas inexistentes com a Papelaria Espaço por três anos seguintes, não se

> tratando de mero erro de escrituração, associada à circunstância de o autuado não ter comprovado o pagamento e nem a existência real de supostos serviços contratados.
>
> Saliente-se que, na impugnação apresentada, o interessado limita-se à alegação da regularidade da despesa, não apresentando elementos concretos de prova que se contraponham aos fatos apurados e detalhados pela fiscalização, não logrando, assim, descaracterizá-los.
>
> De conseqüência, há que se reputar correto o entendimento da autoridade lançadora de que o procedimento adotado pelo contribuinte denotou conduta intencional de diminuir o resultado tributável, cabendo a imposição da multa qualificada.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Considerando o teor da Lei nº 14.689/2023, que alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%. Eis o atual teor do dispositivo legal apontado:

> § 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; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO