



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.001442/2007-13  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-010.776 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de junho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SERVIÇOS FINANCEIROS IMOBILIARIOS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício está condicionada à caracterização inequívoca das hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, em conformidade com a legislação aplicável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 1401-004.080, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 12 de dezembro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1.026 e seguintes:

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDE NÃO CARACTERIZADO. Não caracterizado o evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, impõe-se a inaplicabilidade da multa por infração qualificada.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 1.037 e seguintes, houve sua admissão por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 1.052 e seguintes para rediscutir a matéria

**“qualificação da multa quando o contribuinte que se apropria indevidamente dos valores de IRRF, ou seja, que retém os valores referentes ao Imposto Retido na Fonte, mas não os repassa na sua integralidade”.**

Em seu **recurso**, a **Procuradoria** indica como paradigma o Acórdão n.º 1803-001.474, e aduz, em síntese, que:

- a) o Contribuinte reteve o imposto de renda na fonte de funcionários, prestadores de serviços — pessoas físicas e prestadores de serviços — pessoas jurídicas, sem que tenha recolhido, como legalmente devia fazê-lo, à Fazenda Pública, os valores correspondentes a essas retenções. Houve, pois, uma apropriação indébita desses recursos, por parte do contribuinte;
- b) deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais

Intimado, o contribuinte não apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme esclarecido no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à **multa de ofício qualificada**.

No caso sob análise, a qualificação da multa decorreu do fato de o Contribuinte haver retido os valores referentes ao imposto de renda, e não ter efetuado os devidos recolhimentos. A esse respeito, o acórdão recorrido assim dispôs:

Da Multa Qualificada.

Por derradeiro, a Recorrente realizou o pedido sucessivo de que a multa qualificada para 150% fosse reduzida por, em seu entender, não estarem presentes os requisitos para a qualificação da Multa de Ofício. Conforme consta do processo a multa de ofício foi qualificada nos termos do art. 44, II, da Lei 9.430/96 e art. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Transcrevo as definições que ensejam tal agravamento da penalidade:

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 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.

A decisão de piso manteve a qualificação sob o argumento de que os fatos narrados se subsumiriam a hipótese do art. 71 supra transcrito. Assim não vejo.

**Tal dispositivo exige ação ou omissão dolosa com o fito de impedir ou retardar o conhecimento** por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.

**Ora, de todos os fatos narrados nos autos e da documentação apresentada não consigo extrair nenhuma conduta perpetrada pela Recorrente com o dolo específico de ludibriar ou induzir a fiscalização a erro.**

**Ao meu ver, o conteúdo probatório demonstra apenas o mero ato/decisão de não pagar o tributo devido. E para esta circunstância de não pagamento de tributo a penalidade adequada é a multa de ofício de 75%.**

Não nego a gravidade e, inclusive, a possibilidade de ilícito penal que permeia **o ato de se apropriar indevidamente de retenções e não recolhê-las aos cofres públicos**, mas entendo que a qualificação da multa se reporta a **um ato além do mero não pagamento do tributo**. Sua imputação carece de um ato mais complexo com objetivo específico de fraudar a administração fazendária.

**No presente caso não identifico nenhum ato doloso com a finalidade específica de impedir a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento por parte do fisco, mas apenas atos tendentes ao simples não recolhimento de IRRF devido.**

Desta forma, entendo como indevida a qualificação da multa para 150%.

Nesse contexto, para aplicar a penalidade em percentual duplicado mostra-se indispensável que a autoridade fiscal demonstre, de forma inequívoca, a ocorrência de uma das condutas previstas em lei, isto é, o fato de o contribuinte se esquivar do pagamento de tributos não é suficiente para a cominação da multa qualificada.

Além disso, mesmo em se tratando de suposta apropriação indébita, conduta tipificada na lei penal como crime, ainda assim faz-se necessária a demonstração de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, em conformidade com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

**Não obstante, o Relatório Fiscal é silente quanto aos motivos que conduziram à exacerbação da penalidade, limitando-se a afirmar que a conduta dos representados configura, em tese, crime contra a ordem tributária.**

Convém mencionar que, em outros trechos do Relatório Fiscal, há apontamentos sobre a **retenção do imposto de renda**, o qual não foi recolhido à Fazenda Pública, o que motivou, inclusive, a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais. Contudo, conforme se acentuou alhures, essa constatação **não é suficiente para que se proceda à qualificação da multa.**

Assim, entendo que foi acertada a decisão recorrida.

Nesse mesmo sentido, esse Colegiado, 22 de novembro de 2022, no Acórdão 9202-010.520, de relatoria do Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, em situação análoga, adotou a posição ora esposada.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

