



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720566/2017-65
ACÓRDÃO	1302-007.519 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BCV - BANCO DE CRÉDITO E VAREJO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2012

MULTA QUALIFICADA. NÃO CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não comprovado o dolo, a intencionalidade da conduta qualificada preconizada nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, e ausente fundamentação na acusação fiscal para sustentar a subsunção da conduta do contribuinte à hipótese legal, deve-se subtrair a qualificação da multa e reduzi-la ao percentual da multa de ofício.

DECADÊNCIA DE PARTE DO LANÇAMENTO. CONTAGEM PELO ARTIGO 150, §4º, DO CTN.

Ausente a conduta qualificada apta a elastecer o prazo decadencial para o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, a contagem se dará pelo artigo 150, §4º, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do Relator.

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. 29 a 33), relacionado ao ano-calendário de 2012, exigindo o imposto de renda na fonte sobre trabalho assalariado, com multa qualificada de 150%.

Conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 22 a 24), no cruzamento de informações de DIRF e DCTF, foram encontradas inconsistências, assumidas pela contribuinte, quanto ao IRRF incidente sobre trabalho assalariado. Foram, então, lançados de ofício os créditos tributários que foram *declarados e não pagos*, além de multa qualificada em razão de ter sido considerada fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

A contribuinte, cientificada do auto de infração em 27/07/2017, apresentou impugnação (fls. 44 a 56), arguindo, conforme relata a decisão recorrida:

- Alega o impugnante, que, por equívoco deixou de recolher aos cofres públicos o IRRF que ensejou a lavratura do presente auto de infração
- Como sinal de boa fé, realizou o pagamento dos valores referentes ao imposto, acrescido dos respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%.
- Diz que, como pagou o IRRF antes da formação de qualquer denúncia e não teve a intenção de fraudar o fisco federal, não deve ser mantida a multa agravada.
- Da mesma forma, como restou sumariamente extinta a punibilidade do caso concreto, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995, deve ser cancelada a representação fiscal para fins penais objeto do PAF nº 16327.720592/2017-93. Transcreve, sobre o assunto, jurisprudência do STJ.
- A multa qualificada deve ser afastada, tendo em vista que não houve intenção de dolo.
- Para que haja a incidência da multa qualificada, o contribuinte deve ter incorrido em comprovada sonegação, fraude ou conluio, conforme previsão dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.
- O próprio Auto de Infração impugnado reconhece que em momento algum o Impugnante pretendeu ludibriar o Fisco, tendo fornecido todas as informações

requeridas nas diligências que antecederam a autuação. Já em 2012, declarou em sua DIRF os valores devidos a título de IRRF. O que afasta a configuração de dolo.

- Sobre a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, transcreve ementas de julgados do Carf.
- Sendo reconhecida a inexistência de condições que possam fundamentar a qualificação da multa de ofício, há de ser atestada também, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, a decadência do IRRF, dos meses de janeiro e março de 2012, tendo em vista que o auto de infração só foi lavrado mais de cinco anos após os referidos fatos geradores.

Diante de todo o exposto, apresentada a comprovação do pagamento do IRRF de 2012, antes de formada e oferecida a denúncia, nos termos do art 34 da Lei nº 9.249, de 1995, requer o Impugnante:

que o fisco se abstenha de quaisquer atos tendentes ao prosseguimento de representação penal em face do Impugnante, determinando-se o arquivamento do PAF 16327.720592/2017-93;

o cancelamento da qualificação da multa lançada no auto de infração, uma vez que não houve prova de dolo e, portanto, sonegação ou fraude que sustente tal penalidade, conforme devidamente comprovado na presente impugnação.

A DRJ julgou a impugnação improcedente (fls. 150 a 158). Inicialmente, a DRJ define que a matéria litigiosa se limita à qualificação da multa e à representação fiscal para fins penais, porquanto a contribuinte, conforme demonstram os DARFs de fls. 57 a 61, efetuou a liquidação das exigências fiscais, acrescida de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, tornando esta matéria não litigiosa e importando renúncia à impugnação com relação a esse objeto. Quanto à multa qualificada, entendeu que está configurada a conduta fraude da contribuinte, por ter reiteradamente no ano-calendário de 2012 deixado de declarar em DCTF o IRRF incidente sobre o trabalho assalariado e, conseguinte, não o recolher. Com relação à RFFP, ser dever funcional do auditor fiscal elaborar a notícia crime, que será enviada para o Ministério Público ao término do processo administrativo, porém, que o pleito da contribuinte excede a competência do órgão administrativo.

Intimada a contribuinte em 19/06/2018, apresentou Recurso Voluntário (fls. 165 a 173) em 19/07/2018, contestando a qualificação de sua conduta como fraude e, conseguinte, a aplicação da multa qualificada e também, suscitando a ocorrência de decadência de parte do lançamento.

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 incidente sobre remuneração de trabalho assalariado, tendo sido qualificada a conduta da contribuinte como fraude, dando azo à aplicação da multa qualificada.

A contribuinte se insurge contra a qualificação da multa, sustentando que não ocorrera fraude, no caso concreto, além de ter decaído parte do lançamento.

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 timidamente o seguinte:

Cabe observar que a possibilidade da exigência dos créditos tributários com fatos geradores de todo o ano de 2012 tem como base legal o inc. I do art. 173 do CTN, devido ao enquadramento do contribuinte na conduta especificada pelo art. 72 da Lei 4.502 de 1964.

O enquadramento do art. 72 da Lei 4.502 de 1964 igualmente justifica o agravamento da multa de ofício, de 75% para 150%, nos termos do estabelecido pelo § 1º da Lei 9.430/96.

A DRJ, por sua vez, entendeu:

No presente caso, configuram a conduta dolosa e justificam a qualificação da multa o fato do contribuinte ter reiteradamente no ano calendário de 2012 deixado de declarar em DCTF e não recolher o IRRF, que, em tese, caracterizam o crime contra a ordem tributária, pelo evidente intuito de fraude fiscal.

Ora, à toda evidência, tentou a contribuinte, reiteradamente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária federal acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, por não declarar e não recolher o imposto de renda na fonte, código de receita 0561, durante vários períodos do ano calendário de 2012, que revelam a conduta 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 pagamento dos tributos lançados nestes autos, configurando-se, assim, fraude nos termos do art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964, acima transcrita.

Daí se segue que está cabalmente demonstrado o cabimento da multa qualificada no percentual de 150%, de sorte que as arguições contrárias da impugnante devem ser rejeitadas.

De início, nota-se que não há provas que atestem a conduta dolosa da contribuinte; o *querer praticar* a fraude não é sequer abordado pela autoridade fiscal autuante. Não há fundamentação fática para a aplicação da multa qualificada, apenas a conduta é subsumida à hipótese legal de fraude, sem a indicação dos fundamentos específicos do caso que a sustentem. O TVF, ainda, expressa que a situação se adequa à hipótese de tributo *declarado e não pago*. A fragilidade da fundamentação para a qualificação da multa na acusação fiscal é notória.

A DRJ, por sua vez, justifica que a fraude se dá a partir da conduta *reiterada* da contribuinte em omitir tal tributação em DCTF. Isto é, traz fundamento não contido no TVF e robustece a qualificadora da multa, expressando as razões para a sua manutenção.

A fragilidade comprobatória da conduta qualificada da contribuinte é insuperável. Não há comprovação de dolo, não há fundamentação na acusação fiscal e, a bem da verdade, o desenrolar fático traz algumas informações que não podem ser desprezadas:

- (i) a contribuinte assume o erro na constituição em DCTF do IRPJ devido, informa isso à autoridade fiscal no próprio procedimento fiscal, cotejando suas declarações em DIRF, cujos valores são superiores aos declarados ao IRPJ constituído em DCTF (fl. 23 do TVF); e
- (ii) Às fls. 57 a 61, a contribuinte paga os créditos tributários objeto do lançamento, conforme apontam os documentos de arrecadação DARF, com a inclusão de juros de mora e multa de ofício de 75%. Não se sabe, porém, a data de pagamento, se anterior ou posterior à lavratura dos autos de infração.

Em face do contexto fático e normativo, entendo que a conduta da contribuinte não se caracteriza como fraude. A um, a discrepância de valores informados em DIRF e DCTF ensejam o lançamento do tributo, mas não necessariamente sustentam a hipótese qualificadora da multa, pois, ao cabo, as informações foram transmitidas de forma transparente ao Fisco, porém, com equívocos e inconsistências. O segundo motivo é que a fragilidade na fundamentação do TVF é decorrente da inexistência de provas da conduta dolosa da contribuinte – não se tem provas do dolo, tanto é que nem são mencionadas no TVF. Em terceiro lugar, o próprio TVF afirma que a os créditos constituídos foram *declarados e não pagos*, isto é, não houve omissão da contribuinte no cumprimento das obrigações acessórias – a omissão se dá na constituição do crédito tributário por DCTF. Em quarto e, por fim, a DRJ se vale da evidência fática de *prática reiterada* para motivar a qualificação da multa que sequer foi motivada na acusação fiscal.

Embora com relação a este último ponto exista a potencial discussão sobre a inovação do lançamento ou sobre o livre convencimento do julgador administrativo para eleger os fundamentos decisórios, inegavelmente, a qualificação da multa é frágil e não se constata no lançamento a hipótese clara de fraude.

Por essas razões, entendo que não há comprovação da fraude e, consequentemente, a multa qualificada deve ser reduzida à multa de ofício.

Decadência

Em decorrência da ausência de configuração de fraude, a decadência se rege pelo artigo 150, §4º, do CTN. O lançamento se refere aos períodos de apuração de janeiro, março, julho, agosto, outubro e dezembro de 2012.

A contribuinte teve ciência dos autos de infração em 27/07/2017 (fl. 36), portanto, decaiu o direito de lançamento com relação aos períodos de apuração do IRRF de janeiro e março de 2012, devendo ser exonerados dos autos de infração.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, **dou-lhe provimento**, para reconhecer a inexistência de fraude, conduta típica prevista no artigo 72 da Lei nº 4.506/1964, reduzir a multa ao percentual de 75% e exonerar do lançamento das exigências dos meses janeiro e março de 2012, em razão da decadência.

Ainda, por cautela, embora não seja objeto de julgamento, recomenda-se que a unidade de origem verifique os pagamentos informados às fls. 57 a 61 do processo administrativo ora julgado e aplique os devidos efeitos relacionados à imputação do pagamento, em sendo o caso, ao crédito tributário constituído definitivamente com o trânsito em julgado administrativo.

ACÓRDÃO 1302-007.519 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.720566/2017-65

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

DOCUMENTO VALIDADO