



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10320.006798/2008-08
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2402-005.597 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2017
Matéria IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Recorrente DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO FORTALEZA (CE)
Interessado COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO NORSUL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 09/08/2003 a 31/05/2008

EXONERAÇÃO DE VALORES DECORRENTES DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS NECESSÁRIOS À MANUTENÇÃO DA TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A falta de elementos aptos a respaldar o lançamento de parte do crédito tributário impõe a exoneração dos valores correspondentes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

A multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) somente é aplicável mediante comprovação, pelo fisco, da ocorrência de hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso de ofício. Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronnie Soares Anderson em relação à exclusão da qualificadora da multa.

(Assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) – DRJ/FOR em face de Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (Fls. 2/44), relativo a diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago. O lançamento resultou em crédito tributário no valor de R\$ 18.439.543,78, já incluídos os juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor principal.

Por trazer uma clara e adequada síntese do processo até o julgamento da impugnação, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância, ora recorrida:

Contra o Contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF (e-fls. 02/43), para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 18.439.543,78, o qual inclui encargos de multa de 150% e juros SELIC.

A fiscalização constatou, durante o procedimento de verificações obrigatórias, diferenças entre os valores de IRRF declarados e os valores escriturados e/ou pagos, conforme consta de relato contido no "Termo de Encerramento da Ação Fiscal" (e-fls. 45/51).

Naquele documento os autuantes assim descrevem o procedimento de auditoria realizado:

05. - A análise da contabilidade permitiu identificar que o contribuinte escritura as retenções na fonte em duas contas, conforme discriminação abaixo:

a)IRRF PRÓPRIO - conta contábil original 211401, onde escritura as retenções incidentes sobre os rendimentos de trabalho com vínculo empregatício código 0561, subdividido em duas contas originais: 211401992 - ADMINISTRAÇÃO e 11401995 - MARÍTIMOS;

b)IRRF TERCEIROS - conta contábil original 211403, onde escritura as retenções incidentes sobre os rendimentos sem vínculo empregatício(código 0588); prestação de serviços por PJ (código 1708); aluguéis e royalties (código 3208) e demais rendimentos (código 8045);

05. - Através do Termo de Intimação datado de 05.03.2008, foi solicitado ao sujeito passivo discriminativo ou memorial de cálculo que consolidou os valores declarados em DCTF do IRRF TERCEIROS abrangendo o período de DEZEMBRO/2002 a OUTUBRO/2007, conta cuja análise preliminar da contabilidade já apontava diferenças entre os valores provisionados e/ou declarados/pagos(ver demonstrativo anexo ao termo de intimação às fls. 60/61);

07. O contribuinte apresentou toda a documentação exigida em 23.06.2008, conforme expediente anexado às fls. 67, cuja análise das justificativas revelaram-se insuficientes para elidir as diferenças até então apontadas no Termo de Intimação de

05.03.2008, ensejando outro Termo de Intimação recebido em 12. 08.2008 (ver fls.68/69) concedendo novo prazo para justificar as diferenças encontradas agora decorrentes da utilização do sistema CONTÁGIL que deu uma melhor transparência para os fatos geradores e os valores divergentes que não estavam bem definidos no Termo de Intimação de 05.03.2008;

08. - Com a utilização do CONTÁGIL detectamos na contabilidade do contribuinte a inconsistência a seguir discriminada a qual se confirmada daria origem às diferenças que estão sendo objeto deste lançamento e para as quais foram solicitados esclarecimentos no Termo de Intimação recebidos em 12.08.2008;

Na constituição da maioria das provisões o contribuinte efetuou os lançamentos a débito na conta original 211401 - IRPF PRÓPRIOS A RECOLHER e a crédito na conta original 211403 - IRPF TERCEIROS A RECOLHER e vice versa, os quais não transitaram por quaisquer outras contas e não foram declaradas, ou seja, não transitaram por contas de resultados(DESPESES), conforme cópias dos lançamentos contábeis anexados às fls. 70/97;

09. - O contribuinte atendeu a fiscalização em 21.09.2008, apresentando as justificativas em meio magnético via CD-ROM devidamente validado pelo SVA - Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais (ver fls. 103/104)

10. - As justificativas foram consolidadas nas planilhas RETIFICAÇÕES CONTABILIDADE CONFORME RESPOSTA CONTRIBUINTE anexadas às fls.111/116 e 117/128

11. - O contribuinte em relação ao IRRF TERCEIROS justificou as diferenças encontradas em vários grupos conforme discriminação abaixo:

a)Valores que foram provisionados e cancelados posteriormente, GRUPO (b.1);

b)Valores referentes à folha de pagamento (IRRF PRÓPRIO) e que transitam pela conta IRRF TERCEIROS, GRUPO (b.2);

c)Reclassificação de Valores, GRUPO (b.3);

d) Valores que não identificaram o recolhimento, GRUPO (b.4);

d) Valores provisionados e devidamente recolhidos na DCTF, GRUPO (c);

e)Valor recolhido em nome da empresa coligada MAR AZUL TERMINAL E TRANSPORTE LTDA, GRUPO (d);

12. - Da análise das justificativas acima descritas acatamos as contidas nos GRUPOS (b.1), (b.3) e (d), cujos valores consolidamos nas planilhas COTEJO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBIL FISCAIS, coluna CONTRIBUINTE do título RETIFICAÇÕES CONTABILIDADE (ver fls.218/245/246,313,371,434,513);

13. - Deixamos de acatar as justificativas contidas nos GRUPOS (b.2), (b.4) e (c) pelos motivos abaixo expostos respectivamente:

a) O próprio contribuinte laconicamente admite que transitam pela conta de IRRF TERCEIROS valores relativos a IRRF PRÓPRIOS, fato que a fiscalização já havia detectado através do Termo de Intimação recebido em 12.08.2008, mas em momento algum justificou o porquê deste procedimento que

atenta contra a boa prática contábil e tão pouco justificou a não declaração em DCTF destes valores(GRUPO b.2);

b)Acrescente-se ao argumento da alínea anterior que a maioria dos valores apontados pelo contribuinte como passíveis de dedução já foram deduzidos nos demonstrativos APROPRIAÇÕES MANUAIS DE TRIBUTOS CONFORME CONTABILIDADE anexados às fis. 241, 306/308, 427/429, 364/367, 507/509, 544;

c)Não há como acatar valores em que o próprio contribuinte admite não ter identificado o recolhimento(GRUPO b.4);

d) A fiscalização já tinha lançado nas planilhas COTEJO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBIL FISCAIS, coluna DCTF, os valores declarados constantes dos sistemas cadastrais da RFB e que batem com os discriminados pelo contribuinte em sua justificativa, logo não há o que deduzir(GRUPO c);

(...)

20. - Considerando a natureza deste tributo, uma vez comprovado o não recolhimento do mesmo a Fazenda Pública configura crime de apropriação indébita, elencado no Inciso II, artigo 2º da Lei nº 8.137/90 que regulamenta os crimes contra a ordem tributária, motivo pelo qual qualificamos a multa de ofício para 150% (cento e cinquenta por cento), além da elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais a ser enviada ao Ministério Público Federal apreciar se cabe ou não a denúncia em juízo.

(...)

Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 26/11/2008 (e-fl. 4), o contribuinte apresentou impugnação em 26/12/2008 (e-fls. 553/575), fundamentando sua defesa nos argumentos abaixo sintetizados:

- a Cia de Navegação Norsul optou por um sistema de gestão adquirido no mercado à empresa Microsiga Software Ltda que trabalha com diversos módulos "online", tais como sigacom (módulo de compras), sigapes (módulo de pessoal, sigacon (módulo contábil), dentre outros e sobre referidos módulos operam os próprios usuários que conhecem e classificam melhores seus centros de custo. Para tanto, se utilizam de códigos de naturezas financeiras que, por meio de parametrização, fazem interface com códigos contábeis do sistema contábil (sigacon) onde são lançadas todas as operações da Impugnante, sendo algumas efetuadas automaticamente quando programadas;

- os Auditores parecem não haver entendido o funcionamento das Contas Contábeis envolvidas, 2.1.1.4.01 - IRRF - PRÓPRIOS A RECOLHER, com suas subcontas e 2.1.1.4.03 IRRF - TERCEIROS A RECOLHER, apesar de inúmeras explicações através das respostas às Intimações, bem como os contatos diretos e telefônicos com os representantes da empresa;

- anexa à presente impugnação uma folha de Razão Contábil demonstrando como ocorrem os lançamentos da Provisão do IRRF e o seu efetivo recolhimento (documento 03A), explicando

o funcionamento das contas 2.1.1.4.01 - IRRF - PRÓPRIOS A RECOLHER, com suas subcontas e 2.1.1.4.03 - IRRF - TERCEIROS A RECOLHER, a saber:

a) IRRF Próprios (Contas 211.401.992 - Administrativos e 211.401.995 - Marítimos) - estas contas funcionam única e exclusivamente como contas de transição, onde transitam valores relativos ao Imposto de Renda sobre os rendimentos com vínculo empregatício (folha de pagamento), sendo CREDITADAS ao final de cada mês pela provisão dos impostos retidos, quando da geração da folha de pagamento pelo módulo de gestão de pessoal do sistema de informação chamado de Microsiga (sigapes) e DEBITADAS no momento em que os recolhimentos dos impostos são analisados e corretamente classificados entre Administrativos e Marítimos.

b) IRRF Terceiros a recolher (Conta 211.403) - conta CREDITADA pela provisão dos valores de impostos retidos na fontes incidentes sobre os rendimentos sem vínculo empregatício e com vínculo empregatício em contrapartida do débito descrito no item "a" e DEBITADA pelo efetivo recolhimento, em conjunto, de todos os impostos retidos;

- além dos lançamentos acima citados, no momento em que se imputa no sistema de folhas (sigapes) o pedido de emissão dos DARF das provisões dos valores do IRRF – PRÓPRIOS para o recolhimento das referidas provisões, o próprio sistema produz um lançamento de compensação e sem efeito algum de valor, a DÉBITO e CRÉDITO nessa mesma conta 211.403, que tem por objetivo demonstrar se houve a emissão do DARF e que esse valor necessita ser analisado com os valores gerados pela folha de pagamento e classificados entre Administrativos e Marítimos;

- compreendido o funcionamento dessas duas contas, pode-se facilmente entender que se forem considerados somente todos os créditos constantes na conta 211.401 e na conta 211.403, sem considerarem os débitos do lançamento sem efeito (compensação), estar-se-ão duplicando as provisões referentes à folha de pagamento, causando a impressão que ainda faltaria recolhimento, o que acredita a impugnante tenha ocorrido na fiscalização durante a verificação amostrai;

- para maior clareza, traz à colação exemplo, com a utilização de números fictícios, do funcionamento somente em relação aos lançamentos referentes à conta IRRF - Próprios, código 0561, da folha de pagamento, por acreditar a impugnante ser o ponto de maior incompreensão; (...)

- no tópico 4.2 da impugnação o autuado afirma: “a Empresa verificou que, para a formação dos valores autuados, os Senhores Auditores efetuaram retificações de valores cujas origens lhe é desconhecida e que, portanto, de difícil conciliação para se chegar aos valores autuados”.(grifos do Acórdão da Impugnação)

A 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza (DRJ/FOR) resolveu converter o julgamento em diligência, através da Resolução nº 1553 de 08 de abril de 2009 (e-fls 2894/2896) para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Luis/MA se manifestasse sobre as razões de defesa apresentadas pelo contribuinte.

No curso da diligência o contribuinte, ao ser intimado a prestar os seus esclarecimentos, admitiu a existência de diferenças de IRRF não recolhidas, entretanto em valores inferiores aos calculados na autuação. Apresentou também os quadros de e-fls. 2903/2908 e efetuou o recolhimento das quantias demonstradas nos DARF de e-fls. 2944/2964.

Em atenção à Resolução requerida pela DRJ/FOR, a Unidade de Origem produziu o Termo de Encerramento de Diligência (e-fls. 4741/4743) e quadro resumo de e-fls. 4744/4745.

O referido termo apresenta, em resumo, as seguintes constatações:

Após análise da documentação apresentada pelo contribuinte, em consonância com seus argumentos, concluímos que, de fato, a fiscalização se limitou ao confronto dos valores declarados em DCTF com aqueles escriturados no Livro Razão, o que induziu a equívoco, tendo em vista a existência de contas transitórias (auxiliares) na contabilidade do contribuinte, tais como as contas de transição 211.401.92 - Administrativos e 211.401.995 - Marítimos, referentes ao IRRF próprios, o que parece ter levado à duplicação dos valores devidos.

Com relação às diferenças negativas encontradas no mencionado cruzamento, que resulta dos períodos em que o IRRF foi declarada em valor inferior ao devido, trata-se de débitos do contribuinte. Valores estes que foram relacionados no "Quadro Resumo do Cruzamento DCTF x DIRF - IRRF Devido", em anexo, que apresenta um débito total atualizado e acrescido da multa de ofício de 75%, no montante de R\$ 1.773.700,91.

Percebe-se facilmente que o débito ora apurado contrasta com aquele encontrado e recolhido pela Impugnante, em 24/03/2011, de apenas R\$ 43.656,31. Esta considerável diferença decorre do fato de o contribuinte, quando de seu cotejo, ter compensado as diferenças a maior com aquelas a menor, realizando, na prática, uma verdadeira autocompensação; quando sabemos que a compensação de tributos exige procedimento específico, através de Declaração de Compensação, consoante a IN RFB nº 900/08, que deve ser realizada dentro do prazo decadencial dos créditos favoráveis ao contribuinte. Além do que o contribuinte acrescentou ao imposto, que pressupôs devido, juros de mora de 20%, quando os lançamentos ora analisados são de ofício, exigindo multa de 75%. (grifos do Acórdão da Impugnação)

Por seu turno, o defendente rebate as afirmações do agente fiscal, alegando que não realizou a auto-compensação do imposto.

Apresenta explicação que contrapõe os valores apurados para os períodos de apuração de abril, julho, setembro e dezembro de 2004, bem como dezembro de 2006. Aduz que o auditor não levou em conta que, nesses períodos a apuração do tributo foi semanal, e nesses específicos períodos de apuração o mês de informação na DIRF não coincide com aquele indicado na semana correspondente da DCTF.

Os autos foram novamente baixados em diligência demandada por esta 4ª Turma de Julgamento (e-fls. 4878/4883) para que a Unidade

de Origem detalhasse, por período de apuração, o procedimento de cálculo realizado, bem como apurasse se as quantias provisionadas nas sub-contas “administrativos” e “marítimos” transitaram pela conta “irrf – terceiros a recolher”, identificando-as por período de apuração.

A diligência, em sua essência, requeria da Unidade Local as seguintes providências:

1. apresente relatório circunstanciado e conclusivo onde seja especificado, em cada período considerado na autuação, as seguintes informações:

a. valor dos lançamentos contábeis que deveriam ser justificados pelo contribuinte;

b. valor aceito pela fiscalização, separado por tipo de justificativa (grupos b1, b3 e d);

c. valor não aceito pela fiscalização, também segregados por tipo de justificativa (grupos b2, b4 e c).

2. apresente relatório circunstanciado e conclusivo onde, com base nos assentamentos contábeis do contribuinte, esclareça o seguinte:

a. se as quantias provisionadas nas subcontas (Administrativos e Marítimos) transitaram pela conta 211403 IRRF TERCEIROS A RECOLHER;

b. se afirmativa a resposta da questão anterior, identificar e descontar, em cada período considerado na autuação, os valores correspondentes àquelas provisões, calculando o saldo devedor remanescente.

A Unidade de Origem apresentou relatório de diligência fiscal (e-fls. 4887/4889) onde relata a impossibilidade de efetuar a diligência na forma como solicitada.

Da análise da impugnação, e com fundamento nas diligências realizadas e nas subsequentes manifestações apresentadas pelo sujeito passivo, a DRJ/FOR registra que a “*solução para a lide exigiria o recálculo do IRRF apurado no auto de infração realizando-se o desconto, em cada período de apuração, dos valores replicados nas contas transitórias, contudo tal tarefa não pode ser executada*”, conforme explicação inseridas no segundo relatório de diligência fiscal.

Aduz entretanto que, com base nas informações contidas nos autos é possível realizar o cálculo do IRRF devido e não recolhido à época da autuação fiscal, sendo que, para tanto, faz-se necessária a utilização dos valores listados às fls. 2968/2992, fornecidos pelo contribuinte, partindo-se do princípio que os dados informados em DIRF são corretos. Informa que esta apuração já foi feita, em parte, pelo agente fiscal quando da preparação do relatório da primeira diligência realizada.

Ressalva que:

os demonstrativos de e-fls 4748/4765, bem como o quadro resumo de e-fls. 4744/4745 (que integram o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal – Primeira Diligência), preparados pelo auditor fiscal, somente estão aptos a ser utilizados nos períodos de apuração posteriores ao ano de 2006, pois que foram consolidados mensalmente, não se prestando a retificar lançamentos realizados sobre fatos

geradores semanais, como era a regra aplicável até aquele ano. (Grifos do original)

Consoante inferiu o Colegiado *a quo* o sujeito passivo se contrapõe aos demonstrativos da Fiscalização apenas em relação a períodos de apuração anteriores a 2007 e, em função disso, julgou a impugnação parcialmente procedente, mantendo os lançamentos de 2007 e 2008, conforme detalhamento feito à fl. 4745.

Com relação à multa de ofício, o entendimento exarado no acórdão recorrido foi de que não restaram caracterizadas as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que possibilitariam o agravamento da multa, por conseguinte, resolveu-se por reduzi-la ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Com fulcro no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72 e presentes os pressupostos de admissibilidade, vez que o valor exonerado ultrapassa o valor de alçada previsto na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, conheço do Recurso de Ofício, passando à análise do mérito.

No que se refere ao valor principal, lançado a título de IRRF, o Auto de Infração originário (fls. 2/44) apurou o correspondente a R\$ 6.388.298,69. Por ocasião da primeira diligência solicitada pela DRJ/FOR, o lançamento foi ajustado para R\$ 705.248,52 (vide quadro de fls. 4744/4745).

Intimado a se manifestar em face da primeira diligência, o contribuinte admitiu a existência de diferenças de IRRF não recolhidas, entretanto em valores inferiores aos calculados na autuação e, como forma de demonstrar os cálculos realizados, apresentou os quadros de fls. 2903/2908, tendo efetuado o recolhimento das quantias respectivas, conforme DARF de fls. 2944/2964.

A partir das manifestações do sujeito passivo, o Colegiado de primeira instância demandou nova diligência, com o fim de obter informações sobre a autuação que pudessem esclarecer questões supervenientes. Ocorre que, como resposta a essa segunda diligência, o órgão preparador se manifestou no seguinte sentido:

5. Impossível efetuar a diligência nos moldes solicitados pelo julgador face à indisponibilidade de informações no processo que nos permita fazer as associações aos grupos criados pelos AFRFBs autuantes (bl, b3, d, b2, b4 e c), bem como compreender, em detalhes, o "passo-a-passo" por eles efetuados.

6. A grande dificuldade para compreensão da sistemática de apuração reside na ausência dos conteúdos de arquivos em meio magnético anexos ora a intimações fiscais, ora a manifestações do contribuinte, o que ocorreu quando da digitalização do processo original, em que não foram importados tais arquivos.

Veja-se que, diante das informações apresentadas, ao Órgão Julgador de primeira instância não restou outra opção que não a de se socorrer dos valores informados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do IRRF para as competências até 12/2006, pois as informações trazidas pela Fiscalização foram consolidadas mensalmente e, segundo relatado no acórdão recorrido, os fatos geradores nesse período eram semanais, ou seja, tais informações não se prestavam a retificar os lançamentos realizados em anos anteriores a 2007. Por outro lado, foram mantidos incólumes os lançamentos de 2007 e 2008, conforme detalhamento feito pelo órgão preparador à fl. 4745.

Pelas razões apresentadas, entendo pela negativa de provimento ao Recurso de Ofício com relação à presente matéria.

Quanto à multa de ofício, o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõem:

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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, tratam de hipóteses relacionadas a sonegação, fraude e conluio em âmbito fiscal. Vejamos:

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 impôsto 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.

Consoante contextualizado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 50, item 20), com base na natureza do IRRF e uma vez comprovado o não recolhimento do mesmo, restou configurado o crime de apropriação indébita elencado no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90 que regulamenta os crimes contra a ordem tributária, motivo pelo qual a multa de ofício foi qualificada para 150% (cento e cinquenta por cento).

Sobre esse assunto, convém ressaltar que somente é aceitável a aplicação da multa majorada nos casos previstos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e para isso o Fisco tem o ônus de demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude ou conluio. O fato de o contribuinte não haver recolhido tributo retido de terceiros, mesmo isso configurando crime de apropriação indébita, não é suficiente para a aplicação da qualificadora.

De se notar que os tipos previstos em lei exigem que haja a comprovação de que a ação ou omissão foram praticadas com dolo, o que, na seara tributária, consiste em comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que

impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam ou posterguem sua ocorrência, o que não se verifica no caso que ora se analisa.

Ademais, é esse o entendimento que tem prevalecido nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, quando se exige comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa para qualificação da multa. Nesse sentido, impende reproduzir recente julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais que manifesta claramente essa linha interpretativa:

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada.

(Acórdão nº 9202-003.827-08/03/2016)

Desta feita, mesmo com a constatação de recolhimentos de IRRF em patamares inferiores aos devidos e, a despeito de tal conduta caracterizar a ocorrência, em tese, de crime de apropriação indébita, entendo que não restaram demonstradas as circunstâncias previstas na norma legal que autorizam a qualificação da penalidade e, por essa razão, correta a decisão de primeira instância que entendeu por reduzir o percentual da multa ao patamar ordinário de 75% (setenta e cinco por cento).

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(assinado Digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho.