



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10320.006798/2008-08
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.159 – 2ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria NORMAS GERAIS - PENALIDADES - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO NORSUL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratava o presente processo, inicialmente, de Auto de Infração exigindo Imposto de Renda na Fonte no valor de R\$ 6.388.298,69, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150%, tendo em vista diferenças apuradas entre os

valores de IRRF declarados e os escriturados e/ou pagos, no período de 09/08/2003 a 31/05/2008.

Impugnado o lançamento, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), por meio de Resolução (e-fls 2.894 a 2.896), converteu o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem se manifestasse sobre as razões de defesa apresentadas pela Contribuinte.

No curso da diligência, a Contribuinte prestou esclarecimentos, admitindo a existência de diferenças de IRRF não recolhidas, entretanto em valores inferiores aos calculados na autuação. Nessa oportunidade, apresentou os quadros de e-fls. 2.903 a 2.908 e efetuou o recolhimento das quantias demonstradas nos DARF de e-fls. 2.944 a 2.964. A Unidade de Origem, por sua vez, produziu o Termo de Encerramento de Diligência (e-fls. 4.741 a 4.743) e quadro resumo de e-fls. 4.744 a 4.745. Intimada, a Contribuinte questionou as conclusões da diligência, contrapondo-se aos valores apurados para alguns períodos.

A DRJ demandou nova diligência à Unidade de Origem (e-fls. 4.878 a 4.883), para que esta detalhasse, por período de apuração, o procedimento de cálculo efetuado. Em resposta, a Unidade de Origem apresentou o Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 4.887 a 4.889), declarando a impossibilidade de efetuar a diligência na forma como solicitada.

De posse de todas essas informações, a DRJ julgou a Impugnação, considerando procedente em parte o lançamento, cujo valor do tributo caiu para R\$ 26.894,39, acrescido de juros de mora e multa de ofício reduzida ao percentual de 75%, conforme acórdão assim ementado:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

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

*DIFERENÇAS APURADAS ENTRE DIRF, DCTF E
PAGAMENTOS EFETUADOS (DARF).*

A falta ou insuficiência de recolhimento do IRRF apurado pelo contribuinte e informado em DIRF justifica sua exigência por meio de auto de infração, com os consectários legais, para a constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a multa de ofício de 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964."

Da decisão acima a DRJ recorreu de ofício ao CARF, em face do valor do crédito tributário exonerado.

Em sessão plenária de 19/01/2017, foi julgado o Recurso de Ofício, prolatando-se o Acórdão nº 2402-005.597 (e-fls. 5.014 a 5.025), assim ementado:

*"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."

A decisão foi assim resumida:

"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."

O processo foi encaminhado à PGFN em 31/03/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 5.033) e, em 04/05/2017, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 5.034 a 5.042 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 5.043), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **multa de ofício qualificada - valores retidos e não repassados**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 21/06/2017 (e-fls. 5.045 a 5.050).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- no caso, há provas nos autos de que a Contribuinte praticou a conduta tipificada no Código Penal como apropriação indébita previdenciária;
- ao deixar de repassar à Previdência Social as Contribuições recolhidas dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais, nos prazos previstos em lei, a Contribuinte demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa (cita doutrina de Luiz Regis Prado e Fernando Capez);
- surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada;
- em suma, a Contribuinte praticou atividade ilícita descrita no relatório fiscal, restando configurada sua conduta dolosa;

- uma vez caracterizado o dolo no presente caso, torna-se forçosa a manutenção da multa de ofício qualificada, nos termos do § 1º, do art. 44, da Lei 9.430, de 1996.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido e mantendo-se a multa de ofício qualificada.

Cientificada em 19/07/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 5.056), a Contribuinte ofereceu, em 31/08/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 5.059), as Contrarrazões de e-fls. 5.061 a 5.068.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O presente Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, trata da qualificação da multa de ofício incidente sobre o Imposto de Renda na Fonte, tendo em vista a constatação de diferenças apuradas entre os valores retidos e os recolhidos, no período de janeiro de 2007 a maio de 2008. No acórdão da DRJ reduziu-se a diferença antes apurada e desqualificou-se a penalidade sobre o valor remanescente, o que foi acompanhado pelo acórdão recorrido. A Fazenda Nacional, por sua vez, pleiteia o restabelecimento da qualificadora.

A Contribuinte foi intimada em 19/07/2017, quarta-feira (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 5.056), e teria até 03/08/2017, quinta-feira, para oferecer Contrarrazões, o que somente foi feito em 31/08/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 5.059), portanto já fora do prazo de quinze dias. Assim, as Contrarrazões não podem ser conhecidas, por intempestividade.

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, este é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

No caso do acórdão recorrido, embora a ação fiscal tenha se iniciado pela apuração de diferenças entre valores registrados na contabilidade da empresa e valores declarados/recolhidos, ao final de duas diligências solicitadas pela DRJ foram apuradas apenas diferenças de IRRF verificadas entre DIRF e DCTF. Confira-se as informações prestadas pela Fiscalização, em face da diligência solicitada pela DRJ (Relatório de Diligência de fls. 4.743):

"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.

Posto isto, passamos à confrontação dos valores declarados em DCTF com aqueles constantes das DIRF, onde verificamos a existência de diferenças tanto para maior como para menor, conforme "Demonstrativos do Imposto Devido após Cruzamento DCTF x DIRF", em anexo.

*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." (grifei)*

Assim, a própria Fiscalização, ao limitar a exigência a diferenças entre DIRF e DCTF (e não entre valores contabilizados e informados à RFB), reduziu a multa ao percentual de 75%.

A DRJ, por sua vez, fundamentou a desqualificação da penalidade exatamente pelo fato de a conduta da Contribuinte não se adequar àquelas tendentes a impedir ou retardar a ocorrência dos fatos geradores, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, ou a impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco, da ocorrência desses fatos geradores, sua natureza ou circunstâncias, ou, ainda, das condições pessoais do contribuinte. Confira-se o acórdão da DRJ:

"O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe expressamente que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as multas nele previstas. Sua redação original era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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.

Já a redação atualmente vigente do mesmo artigo é a estabelecida pela Lei nº 11.488, de 2007, resultado da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007, mas sua substância não sofreu alterações, conforme se verifica pela transcrição abaixo.

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.

Consoante o preceito supra, sendo lançadas de ofício diferenças de tributo ou contribuição não pagas ou recolhidas, aplica-se em princípio a multa de 75%.

Mas a infração é qualificada e o percentual da multa sobe para 150% na hipótese de o fato ser enquadrado numa das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, 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.

Pois bem, conforme excertos transcritos na subseção antecedente deste voto, o autuante qualificou a multa de ofício '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'.

Muito embora a conduta descrita pelo autuante até constitua, em tese, crime contra a ordem tributária, o certo é que, ainda que dolosa, ela não era apta nem a impedir ou retardar a ocorrência dos fatos geradores em questão, nem a excluir ou modificar suas características essenciais. Tampouco podia tal conduta impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco, da ocorrência desses fatos geradores, sua natureza ou circunstâncias, ou, ainda, das condições pessoais de contribuinte.

Disso se infere que o autuante não logrou demonstrar a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, que são as circunstâncias qualificativas da multa de ofício.

Por conseguinte, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido de 150% para 75%." (...)"

O Acórdão de Recurso de Ofício, ora recorrido, por sua vez, manteve o que foi decidido pela DRJ, conforme a seguir:

Ementa

"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."

Voto

"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)."

Assim, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência teria de ser representado por acórdão em que, mesmo tratando-se de diferenças de IRRF verificadas entre DIRF e DCTF, ainda assim a qualificação da multa fosse mantida. Entretanto, o paradigma indicado pela Fazenda Nacional - Acórdão nº 1803-001.474 - não se reveste dessas características, conforme será demonstrado.

No caso do paradigma, não se tratou de mera diferença entre valores declarados em DIRF e DCTF mas sim entre a contabilidade do Contribuinte e os valores declarados à RFB, constatando-se ações dolosas no sentido de dificultar a apuração por parte do Fisco. Confira-se:

Relatório

"O IRRF incide sobre diferenças verificadas entre valores escriturados nas contas de IRRF a recolher e os declarados em DCTF e/ou pagos em DARE, o que sob a ótica do autuante configura apropriação indébita, implicando qualificação da multa de ofício e formalização de representação para fins penais, nos autos do processo n. 14041.000189/200662.

Voto

"No que diz respeito à multa qualificada, vislumbro que deve prevalecer a qualificação da mesma, visto tratar-se de apropriação indébita dos valores referentes ao IRRF.

Não se trata de provar o dolo, a fraude ou a simulação nos atos praticados pela empresa recorrente, já que resta devidamente comprovado nos autos, através da escrita contábil os valores por ela retido e não recolhido, tal como determina a norma.

*No caso presente, há que se atentar para o fato de que a fiscalização utilizou-se dos dados contidos na contabilidade da própria recorrente, ou seja, fornecidos pela própria empresa, para autuar, **comparando o que estava disposto na***

contabilidade com o que efetivamente foi pago em DARF ou declarado em DCTF para constatar a apropriação do indébito, que inclusive gerou denúncia crime. Tal conduta comprova que a empresa empenhou esforços em atividades escusas, com o intuito de ludibriar a fiscalização, ensejando a multa qualificada determinada no auto.

Desse modo, por entender que restou comprovado pela autoridade fiscalizadora de que a empresa recorrente efetivamente apropriou-se dos valores IRRF, o presente voto é pela manutenção da qualificação da multa, de 150%." (grifei)

Destarte, embora ambos os acórdãos tratem efetivamente, em tese, de apropriação indébita (reter o tributo mas não recolhê-lo, ou recolhê-lo com insuficiência), para efeito da matéria ora tratada - qualificação da multa de ofício - a situação fática retratada em cada um dos julgados foi determinante para a identificação da conduta que ensejaria a qualificadora. No caso do acórdão recorrido, tratou-se de diferenças entre valores declarados em DIRF e DCTF, de sorte que não se verificou qualquer das condutas exigidas no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Já no caso do paradigma, a fiscalização levada a cabo na contabilidade da empresa detectou o empenho em atividades escusas para a consecução da apropriação indébita, constatando que valores retidos de terceiros não eram declarados em DCTF, muito menos recolhidos. Assim, a solução diversa em face da apropriação indébita não decorreu de interpretação da lei e sim das situações fáticas constantes de cada processo.

Nacional. Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo