



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720010/2012-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.382 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TIM CELULAR S.A.

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

Exercício: 2008

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. PREJUÍZO.

A conclusão da fiscalização no sentido de os documentos apresentados pelo contribuinte em respostas às intimações serem imprestáveis não é motivo para o agravamento da multa prevista no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96, especialmente na hipótese de não ter havido prejuízo para a conclusão do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci,

Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão que deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o agravamento da multa, fixando-a em 75%.

No entendimento do Colegiado a falta de atendimento ou atendimento insuficiente às intimações fiscais, ainda que desnecessário o efetivo prejuízo à fiscalização (materialidade), é necessário que se demonstre que a recusa foi intencional, dolosa e com fim específico, para que se configure a aplicação do agravamento. A impossibilidade material do contribuinte em cumprir a intimação da fiscalização, na forma estabelecida por essa, para apresentar documentos não autoriza o agravamento da multa de ofício.

O acórdão 2202-003.453 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula CARF nº 1).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE RECURSAL (ART. 17 DO DECRETO N.º 70.235/72).

Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 (PAF), consideram-se não impugnadas as questões não contestadas expressamente pelo impugnante.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Para os tributos lançados por homologação, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Aplicação do artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A multa de ofício somente não é aplicada quando a suspensão do crédito tributário ocorrer antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA AGRAVADA. ATENDIMENTO INSUFICIENTE.

Na falta de atendimento ou atendimento insuficiente às intimações fiscais, ainda que desnecessário o efetivo prejuízo à fiscalização (materialidade), como decidido no Acórdão nº 9202003.673, de 09/12/2015, é necessário que se demonstre que a recusa foi intencional, dolosa e com fim específico, para que se configure a aplicação do agravamento. A impossibilidade material do contribuinte em cumprir a intimação da fiscalização, na forma estabelecida por essa, para apresentar documentos não autoriza o agravamento da multa de ofício.

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INEXISTÊNCIA DE DEPÓSITO NO MONTANTE. INTEGRAL. SÚMULA CARF Nº 5.

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula CARF nº 5).

Com base nos acórdãos paradigmas nº **9101-001.456 e 104-21.835**, defende a Fazenda Nacional que o tipo do art. 42 da Lei nº 9.430/96 é objetivo, devendo a multa agravada ser mantida sempre que restar caracterizada o não cumprimento das intimações expedidas pela autoridade fiscal, “não há subjetivismos para perquirir acerca da majoração da multa, pois esta ocorre pelo não atendimento ao objeto da intimação no prazo marcado”.

Intimado o Contribuinte apresentou recurso especial o qual não foi conhecido. Concomitantemente, apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso e no mérito pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Do conhecimento:

Conforme exposto no relatório o presente recurso devolve a este Colegiado a discussão acerca do agravamento da multa de ofício aplicada por ausência de cumprimento de intimação expedida pela autoridade fiscal em lançamento de exigência de IRPF.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda Nacional que o tipo do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é objetivo ou seja a penalidade deve ser aplicada em razão da inércia do contribuinte em atender às intimações do Fisco no prazo assinalado, inexistindo a exigência legal de efetivo prejuízo para o agravamento da multa. A divergência foi assim resumida: **enquanto o acórdão recorrido decidiu por reduzir a multa de ofício, mesmo restando configurada a inobservância pelo Contribuinte de intimação fiscal, os acórdãos paradigmas adotaram soluções diversas, quais sejam, a manutenção do agravamento da multa ante o descumprimento da intimação fiscal.**

Para o contribuinte não haveria similitude fática entre os acórdão recorrido e aqueles indicados como paradigmas.

No caso do autos temos lançamento para exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre remessa de recursos para o exterior motivada pela celebrações de contratos internacionais no ano de 2007. Ao longo do procedimento administrativo o contribuinte foi intimado pela fiscalização para apresentar informações. Segundo **o item 06 do Relatório Fiscal (fls. 1596)** o contribuinte “não atendeu de forma satisfatória” as intimações.

Percebe-se que a premissa para o agravamento da multa foi a de que as informações prestadas pelo contribuinte não foram suficientes e satisfatórias para o regular processamento da ação fiscal. E sobre esse cenário que o acórdão recorrido se manifesta **concluído ser imprescindível para o agravamento da multa a caracterização de um conduta dolosa, e um *animus* do contribuinte de prejudicar a atividade do estado.**

No primeiro acórdão **paradigma nº 9101-001.456**, embora tenha como base a tese defendida pela Fazenda Nacional, aplicação objetiva do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96 sendo desnecessária a verificação da intenção do contribuinte, temos no caso a especificidade da caracterização do efetivo não atendimento de algumas intimações, melhor dizendo, da omissão do contribuinte no atendimento ao Fisco. A caracterização da violação ao citado artigo não passa pela “qualidade das informações prestadas” e sim pela ausência delas, vejamos trechos da fundamentação desse paradigma:

Em resumo, após 11 meses da primeira intimação e, depois de cinco reitimações, a contribuinte **não apresentou à fiscalização** o Livro Registro de Inventário (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro Diário (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003) e o Livro Razão (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003).

Ora, o **não atendimento da intimação para apresentar tais livros, que eram elaborados por sistemas de processamento de dados** (vide doc. a fls. 222), enquadra-se literalmente na hipótese de agravamento de multa, prevista na alínea "b" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Além disso, intimado em 02/03/2004, a prestar esclarecimentos acerca da origem dos recursos utilizados nos pagamentos das compras não contabilizadas, bem como justificar por que determinadas notas fiscais (discriminadas em planilha anexa à intimação) não foram escrituradas, **a contribuinte não respondeu à intimação.** Novamente intimada em 12/03/2004 e, mais uma vez reintimada em 01/04/2004, **a contribuinte nada respondeu até o momento da lavratura do auto de infração.** Ora, negar-se à prestar esclarecimentos é hipótese de agravamento nos termos da alínea "a" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Neste cenário, ainda que a tese aplicada seja compatível com aquela apontada no Recurso Especial, diante do fato de no caso concreto o contribuinte efetivamente ter cumprido as intimações – embora as informações prestadas tenham sido classificadas como insuficientes pela fiscalização – não há como assegurar que o Colegiado paradigmático adotaria a mesma conclusão.

Entretanto, entendo que o **paradigma 104-21.835** é apto para caracterizar a divergência pretendida. No caso foi analisado lançamento de IRPF em razão da glosa de despesas médicas. Embora sem aprofundar no tema, o colegiado manteve o lançamento da multa agravada por entender que a intimação não foi atendida. A partir do relatório da decisão é possível depreender que o contribuinte respondeu às intimações, tendo apresentado certos documentos os quais foram desconsiderados pela fiscalização em razão a ausência de

comprovação do “efetivo desembolso”. Neste contexto é possível construir a conclusão de que para esse Colegiado equipara-se ao não atendimento de intimações o fato de serem prestadas informações “reprovadas pela fiscalização”. Vejamos parte do julgado:

2.4. no contexto da fiscalização acima descrita, o contribuinte Augusto Aparecido Mazier **recebeu em 20/02/2004, conforme fls. 20, Termo de Intimação** Fiscal de fls. 19, no qual era solicitada a comprovação de pagamentos efetuados à ODONTOCON S/C LTDA, inclusive dos desembolsos utilizados nos mesmos;

2.5. em 27/02/2004, o **contribuinte apresentou à fiscalização recibos originais emitidos** pela ODONTOCON S/C LTDA referentes a tratamento próprios, e de seus filhos, perfazendo R\$ 25.100,00, sendo R\$ 5.000,00 emitidos em 2000, R\$ 10.000,00 emitidos em 2001 e \$ 10.000,00 emitidos em 2002. **O contribuinte declara em sua resposta de fls. 21 que os pagamentos das despesas dedutíveis à ODONTOCON S/C LTDA "foram feitos em moeda corrente, não tendo, portanto, cópias de cheques ou extratos". O contribuinte declarou ainda que os tratamentos foram realizados na rua São Paulo 2368, São Joaquim da Barra — SP, nas datas constantes dos recibos apresentados;**

...

2.7. **salienta que o contribuinte apresentou à fiscalização, em 02/03/2004, 18 recibos, fls. 27 a 44**, emitidos após 01/04/2001, data a partir da qual a ODONTOCON S/C LTDA foi declarada pela Receita Federal INAPTA POR INEXISTÊNCIA DE FATO;

...

Quanto à aplicação da Multa Agravada, às quais cumulam com as já citadas somando percentuais de 112,5% (no caso da Multa de Ofício) e no percentual de 225% (no tópico da Multa Qualificada), **entendo que a mesma também é aplicável ao presente caso, haja vista que o contribuinte não atendeu, no prazo marcado, as intimações para prestar esclarecimentos.**

Neste sentido, entendo que a divergência pode ser caracterizada, pois os documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte em resposta à intimação foram considerados não capazes de demonstrar o efetivamente pagamento das despesas, levando o Colegiado a concluir pelo não atendimento da solicitação fiscal.

Pelo exposto, conheço do recurso com base no acórdão **paradigma 104-21.835**.

Do mérito:

O mérito do recurso se resume em analisar se há nos autos elementos que autorizam a aplicação do agravamento da multa de ofício com base no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96. Referido dispositivo legal prevê:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

...

Sobre a temática da multa agravada é relevante destacar a existência de duas Súmulas aprovadas pelo Pleno deste Conselho Administrativo de Recurso Fiscal, são elas as Súmulas 96 e 133:

Súmula CAREF nº 96 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 9101-001.468, de 16/08/2012; Acórdão nº 9101-000.766, de 13/12/2010; Acórdão nº 101-97.110, de 04/02/2009; Acórdão nº 107-07.922, de 27/01/2005; Acórdão nº 1202-000.990, de 12/06/2013; Acórdão nº 1301-001.202, de 07/05/2013; Acórdão nº 1301-001.233, de 12/06/2013; Acórdão nº 1302-000.993, de 03/10/2012; Acórdão nº 1302-000.393, de 10/11/2010; Acórdão nº 1401-000.788, de 09/05/2012; Acórdão nº 1402-001.416, de 10/07/2013; Acórdão nº 103-23.005, de 26/04/2007; Acórdão nº 107-08.642, de 26/7/2006; Acórdão nº 101-95.544, de 24/05/2006; Acórdão nº 101-94.147, de 19/3/2003

Súmula CAREF nº 133 (Aprovada pelo Pleno em 03/09/2019)

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Acórdãos Precedentes: 9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.

Embora de aplicações restritas (presunção legal), a partir dos precedentes é possível compreender que a razão da pena prevista no art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96 decorre do dever de colaboração do contribuinte com a Administração Pública, é dever desse colaborar com

as investigações, o embaraço ao procedimento de fiscalização ou a ausência de fornecimento de esclarecimento pode levar ao agravamento da multa.

Fala-se em “poder levar”, pois conforme também consta dos procedentes para justificar o agravamento é essencial que haja a total omissão do contribuinte ou que sua conduta tenha trazido um prejuízo efetivo à fiscalização, retardando ou impedindo a conclusão do lançamento. Nos casos das súmulas tal situação não ocorre por estamos diante de presunções legais, elemento suficiente para conclusão do lançamento.

De toda forma nos demais casos, entendo que essa premissa também deve ser observada: a conduta do contribuinte impediu, dificultou o trâmite normal do procedimento e a conclusão dos trabalhos fiscais? Foi necessário um esforço maior da fiscalização, com intimação de terceiros para obter as informações necessárias para o lançamento?

E esse entendimento se perfaz em razão da redação do inciso I, §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 o que prevê intimações para prestar “esclarecimentos”, não havendo discricionariedade para a fiscalizar a partir da valoração desses esclarecimentos concluir pelo agravamento da multa. A discricionariedade da valoração desses esclarecimentos pelo Agente está na definição das consequências para o lançamento.

Assim, embora não compartilhe do entendimento de ser necessária a demonstração da conduta dolosa do contribuinte (como defendido pelo Colegiado Recorrido), entendo ser necessária a demonstração de que a omissão ou a insuficiência de esclarecimentos sejam motivadores de um prejuízo efetivo ao lançamento. Sendo possível a conclusão dos trabalhos fiscais, seja por presunção ou a partir das informações do próprio contribuinte (ainda que de ruim qualidade), não há motivação para o agravamento da multa.

Consoante se extrai do relato fiscal, o Contribuinte embora tenha atendido às intimações com a apresentação de informações e documentos, no entendimento da Fiscalização a falta e apresentação de dados inconsistentes caracterizou prejuízo ao procedimento. Também para fiscalização a conduta do Contribuinte de não atender de forma satisfatória às intimações não seria inédita, outra fundamentação utilizada para o agravamento da multa. Vejamos a fundamentação constante do Relatório Fiscal:

6. Agravamento da multa aplicada

Conforme se pode observar em toda a exposição acima, a presente fiscalização foi gravemente prejudicada pela falta de informação ou informações inconsistentes fornecidas pela empresa, além de falta apresentação de documentação tais como falta de apresentação de contratos de câmbio e falta de apresentação de contratos comerciais.

Para tamanha confusão com informações erradas ou documentos não entregues os funcionários da TIM que atenderam a fiscalização alegaram que as informações dependem de setores diversos da empresa e que isto causa dificuldades de uniformização e conferência final. Além do que algumas das informações vêm do estabelecimento sito no Rio de Janeiro. Quanto aos contratos comerciais, além de terem sido apresentados poucos do universos de empresas contratadas, fomos informados que não é política da empresa traduzi-los.

O procedimento da empresa de não atender de forma satisfatória à fiscalização, postergando, confundindo com Planilhas incorretas ou deixando de apresentar documentação não é procedimento inédito da TIM CELULAR.

O processo administrativo nº 18471.000778/2006-31, Acórdão nº 12-21.809 da 8a. Turma da DRJ/RJOI, Sessão de 14 de novembro de 2008; e os processos administrativos de n. 16643.000083/2010-91 e 16643.000085/2010-81, são antecedentes que revelam um procedimento reiterado de não atendimento ao Fisco a contento, de modo a não apresentar no prazo informações corretas e documentação de suporte exigida.

O Colegiado *a quo* pontou

Está clara nestes autos a extensa interlocução entre a fiscalização e a empresa. Inclusive, é de ser destacado que sem a participação da fiscalizada, pelo que está relatado, sequer se teria chegado ao lançamento, da forma como se chegou.

Não é possível deixar-se ao talante da Autoridade Fiscal o agravamento da multa com base na satisfação subjetiva da intimação, se está de acordo com suas expectativas ou não. Vejamos o que está transcrito no voto do Relator:

Para tamanha confusão com informações erradas ou documentos não entregues os funcionários da TIM que atenderam a fiscalização alegaram que as informações dependem de setores diversos da empresa e que isto causa dificuldades de uniformização e conferência final. Além do que algumas das informações vêm do estabelecimento sito no Rio de Janeiro. Quanto aos contratos comerciais, além de terem sido apresentados poucos do universos de empresas contratadas, fomos informados que não é política da empresa traduzi-los.(destaquei)

A empresa prestou, enfim, informações, mas essas informações eram confusas, insuficientes, havia contratos não escritos em língua portuguesa. Mas a empresa não é obrigada a celebrar seus contratos em língua nacional, pode realizar operações no exterior e contratar em língua inglesa. Ela deixou de apresentar intencionalmente ou ela realmente não tinha? A empresa criou confusão para a fiscalização ou ela própria estava desorganizada e, submetida a uma auditoria, evidenciou-se que sua documentação era deficiente e que a comunicação entre setores causava prejuízo à uniformização de informações? É de se levar em conta ainda o porte da empresa e sua capilaridade, que são notórios, no caso.

Percebe-se portanto que no caso concreto foram apresentadas informações e todo o lançamento foi construído a partir da colaboração do contribuinte, há nos autos centenas de documentos, planilhas e comprovantes de pagamentos. Não se vislumbra ainda que tenha ocorrido a circularização de informações com terreiros para a conclusão fiscal. A apresentação de informações parciais ou consideradas imprestáveis não caracteriza, por si só, descumprimento de intimação para fins de aplicação do agravamento.

Neste cenário, e de forma semelhante ao que ocorre nos lançamentos tratados pelas Súmulas 96 e 133 do CARF, inexistindo prejuízo para o lançamento e sendo desnecessária a circularização de informações para a exigência do tributo, inaplicável o agravamento da multa.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Fl. 9 do Acórdão n.º 9202-010.382 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16561.720010/2012-91