



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722918/2012-83
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-010.640 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIACAO PAULISTA DE EDUCACAO E CULTURA

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

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

APROPRIAÇÃO INDEBITA. MULTA QUALIFICADA. ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502/64. INOCORRÊNCIA.

Indevida a qualificação da penalidade de ofício prevista no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 se não restar demonstrada, inequivocamente, a presença do elemento subjetivo em uma das condutas descritas nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, que lhe deu provimento. Em relação ao conhecimento votaram na sessão de 25/10/2022 os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Não votaram em relação ao conhecimento os conselheiros Miriam Denise Xavier e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, pois o resultado havia sido proclamado na sessão de 25/10/2022. No mérito, votaram na sessão de 25/10/2022 os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes e Mario Pereira de Pinho Filho. Não votaram no mérito as conselheiras Sheila Aires Cartaxo Gomes e Miriam Denise Xavier.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mario Pereira de Pinho Filho, Carlos Henrique de Oliveira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Imposto de Renda Retido na Fonte acrescido de multa de ofício no percentual de 150%, haja vista caracterização de conduta dolosa do Contribuinte. Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

4.1. As apurações quanto à regularidade do recolhimento do IRRF que se fazem neste procedimento fiscal são os referentes aos recolhimentos aos cofres da União que foram, ou deveriam ter sido, retidos para o Imposto sobre a Renda, incidentes sobre as remunerações pagas pela entidade aos trabalhadores que empregou em suas atividades, com ou sem vínculo empregatício; Códigos de recolhimento em DARF 0561 ou 0588;

...

5. Destaque-se que no caso presente, conforme o exposto adiante, a multa de ofício a se considerar será a de 150%, pelas circunstâncias de qualificação encontrada nas omissões em DCTF dos tributos retidos que deveriam ter sido declaradas.

5.1. 1 - o não recolhimento aos cofres públicos de tributo retido das remunerações dos trabalhadores, EM TESE, crime contra a ordem tributária; 2 – a não declaração em DCTF das retenções efetivamente feitas; 3 – a reiteração do procedimento em 36(trinta e seis) de 48(quarenta e oito) competências examinadas, indicando não eventualidade e contumácia de fato; 4 – a apresentação do sujeito passivo como entidade beneficente de assistência social sem que, nas apurações quanto às exigências legais para o enquadramento, ficasse comprovada a aplicação da totalidade dos resultados operacionais na própria entidade; São todos fatores indicadores de ação ou omissão 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,

...

5.3. Na situação concreta aqui tratada, o Inc. I do Art. 44 terá que ser combinado com o disposto no § 1º do mesmo Art.: “§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”; Grave-se: a multa básica deve ser duplicada, passando de 75% para 150%:

Após o trâmite processual, a 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso de ofício, entretanto manteve o entendimento da Delegacia de Julgamento que concluiu pela não caracterização da conduta dolosa do Contribuinte e, conseqüentemente, reconheceu a decadência parcial do lançamento por força do art. 150, §4º do CTN. O Acórdão 2202-003.455 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, do CTN), nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, ou existe a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Ocorrendo a antecipação do pagamento e não comprovada a ocorrência de dolo, simulação ou fraude, conta-se o prazo na forma do artigo 150, § 4º, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. 150%.

Incabível a aplicação de multa qualificada de 150% quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTERIOR OU CONCOMITANTE À RETIFICAÇÃO DE DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AUTUAÇÃO MANTIDA. REGIMENTO INTERNO DO CARF. REPRODUÇÃO DE DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. Consoante o disposto no artigo 62 § 2º do Regimento Interno do CARF, devem ser reproduzidas nos julgamentos administrativos realizados por este Conselho as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo.

De acordo com a decisão do STJ no REsp 1.149.022, a denúncia espontânea somente resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá antes ou concomitantemente.

Em sentido contrário, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), não elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada, que não fora quitada à época da retificação da declaração, não se aplicando o artigo 138 do CTN.

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência o qual foi conhecido em relação a duas matérias:

- 1) Paradigma 1803-001.474: “O cotejo dos julgados evidencia a existência do dissídio suscitado: enquanto no recorrido entendeu-se que a constatação da conduta de apropriação indébita não é suficiente para a qualificação da multa de ofício; no paradigma, diferentemente, entendeu-se que **a comprovação da apropriação de valores de imposto de renda retido sem o devido recolhimento caracteriza o dolo necessário à exasperação da penalidade.**”
- 2) Paradigma 105-15.955: “Considerando-se demonstrada a divergência em relação à primeira matéria – multa de ofício qualificada – torna-se pertinente que a Recorrente suscite a **rediscussão da decadência, consequência lógica da primeira matéria.** O apelo da Fazenda Nacional, na parte em que trata da decadência, é movido pelo princípio da eventualidade, ou seja, no caso de

manter-se a qualificadora. Cabível, portanto, o seguimento do apelo, também quanto a esta matéria”.

Intimado, o contribuinte apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados nos termos do despacho de fls. 2260/2261. Ato contínuo interpôs seu próprio Recurso Especial não admitido segundo despachos de fls. 2329/2339 e 2387/2395. Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Conforme exposto no relatório, está em análise recurso especial interpostos pela Fazenda Nacional por meio do qual defende haver nos autos a comprovação de conduta dolosa que justificaria a aplicação do art. 173, I do CTN e a manutenção da multa qualificada prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430/96.

Já me manifestei no sentido de que a aplicação da multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraude, conduta que deve ser incontestavelmente justificada e comprovada: deve-se comprovar que a ação ou omissão do contribuinte foi dolosa, requisito indispensável para qualificação. Trata-se de exigência prevista na própria conceituação dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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 sonegação no artigo 71, se refere à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. A Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Para os fins ora tratados não basta uma suposição de que a conduta do contribuinte tenha sido fraudulenta, deve-se demonstrar que agindo com dolo este tenha se utilizado de meio ardil para burlar a legislação.

No caso concreto, após debate junto ao Colegiado, me convenci que embora a conduta do contribuinte - consistente na **retenção do imposto de terceiros sem o devido repasse aos cofres públicos – possa ser reprovável, a mesma não está abrangida pelos tipos dos artigos 71, 72 e 73 acima citados, o que afasta a aplicação do §1º art. 44 da Lei nº 9.430/96.**

Neste mesmo sentido são os seguintes julgados desse Conselho Administrativo:

Acórdão n.º 1401-004.080

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. COMPETÊNCIA DA DEINF/SP. ÂMBITO NACIONAL.

Todas as repartições da Secretaria da Receita Federal do Brasil possuem competência em todo território nacional.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Estando perfeitamente identificados no auto de infração a fundamentação do lançamento e o enquadramento legal tipificador da infração, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

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.

...

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.

Acórdão 2301-003.554

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Constatado que, perante situações fáticas similares, são adotadas, por diferentes turmas do CARF soluções diversas em face do mesmo arcabouço jurídiconormativo, resta caracterizada divergência jurisprudencial a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

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.

...

Observe-se que o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 prevê a aplicação de multa em percentual duplicado (150%) quando presente alguma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que tratam da sonegação, fraude ou conluio, produzidos de forma dolosa. Para tanto, necessário se faz a efetiva caracterização da ocorrência de uma dessas hipóteses.

Nesse contexto, importante registrar que no REFISC não há qualquer referência às razões que levaram a fiscalização a qualificar a multa aplicada, não há a caracterização inequívoca da presença da conduta dolosa tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, pressupostos indispensáveis para a aplicação da multa no percentual de 150%.

Pelo contrário, reforce-se, nenhuma referência aos motivos que levaram à aplicação da multa do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 existe no REFISC, apenas no item 13.1 existe a informação de aplicou-se o percentual de 150% conforme dispositivo da Lei nº 9.430/96 citado.

Por ter aplicado a multa qualificada apenas no AIOP referente às contribuições previdenciárias descontadas dos segurados contribuintes individuais, pressupõe este julgador que o motivo da duplicação da multa foi a ocorrência de retenção não repassada aos cofres públicos, o que não caracteriza por si só, a conduta ensejadora da aplicação da multa com base no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, pelo percentual de 150%.

Desta forma, não restando comprovada a conduta dolosa do contribuinte prevista na legislação acima abordada, não há que se falar em aplicar a multa qualificada no percentual de 150%, devendo ser reduzida ao patamar de 75%, conforme requereu a impugnante.

Assim, nego provimento ao Recurso.

Vale destacar que a segunda divergência foi apresentada como “desdobrando lógico” caso o Colegiado tivesse mantido a qualificadora. Com destacado, e com base no acórdão paradigma 105-15.955 o despacho de admissibilidade esclareceu: “Considerando-se demonstrada a divergência em relação à primeira matéria – multa de ofício qualificada – torna-se pertinente que a Recorrente suscite a rediscussão da decadência, consequência lógica da primeira matéria. O apelo da Fazenda Nacional, na parte em que trata da decadência, é movido pelo princípio da eventualidade, ou seja, no caso de manter-se a qualificadora. Cabível, portanto, o

seguimento do apelo, também quanto a esta matéria”. Neste cenário, considerando a conclusão da maioria dos Conselheiros, torna-se despiciendo o julgamento da matéria.

Conclusão:

Diante de todo o exposto conheço e nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri