



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

Processo nº 19515.723126/2013-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-008.070 – 2ª Turma
Sessão de 25 de julho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRISUL AGRÍCOLA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MULTA QUALIFICADA. SIMPLES DECLARAÇÃO INEXATA.
INAPLICABILIDADE.

A simples constatação de declaração inexata, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, decorre do tipo (lei) e é imposta com culpa ou dolo, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício.

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza

Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e-fls. 1.027/1.045, contra o acórdão nº 2201-003.580, proferido na sessão do dia 06 de abril de 2017 pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MULTA QUALIFICADA. 150%. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO.

Indevida a qualificação da penalidade de ofício se não restar demonstrada, inequivocamente, a presença do elemento subjetivo na conduta do contribuinte, com a qual tenha objetivado alcançar os resultados elencados noS art. 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Como descrito pela Câmara a quo:

O presente processo trata de lançamento de ofício de créditos tributários relativos a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, apuradas para o período de 01 a 12/2009, a partir do cotejo das informações contidas na contabilidade, folhas de pagamentos e GFIP.

Da ação fiscal resultaram os DEBCAD abaixo discriminados, os quais consideram multa de ofício qualificada (150%):

AIOP–Patronal DEBCAD: 51.033.1505 – R\$ 5.403.180,59, fl. 640/672;

AIOP–Segurados DEBCAD: 51.033.1513 – R\$ 10.673.274,19, fl. 673/693;

AIOP–Terceiros DEBCAD: 51.033.01521 – R\$ 3.674.406,11, fl. 694/734.

Ciente do lançamento em 09 de janeiro de 2014, conforme fl. 812, inconformado, o contribuinte formalizou, em 07 de fevereiro de 2014, a impugnação de fl. 813/815, na qual insurgiu-se, exclusivamente, contra o percentual da multa de ofício aplicada.

Na análise da impugnação, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, considerou-a procedente, lastreada nas conclusões que podem ser assim resumidas:

(...)9.3. Do exposto nos textos legais acima, extrai-se que sempre que um tributo for objeto de lançamento de ofício (aquele que

competete à autoridade fiscal realizar diretamente a constituição do crédito devido) o percentual da multa de ofício a ser aplicada será de 75% do valor do tributo lançado (nos casos de mero inadimplemento, não declaração ou declaração inexata).

9.4. Vale ressaltar, no entanto, que se constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio na conduta do sujeito passivo, tal multa deve ser aplicada na sua forma qualificada, ou seja, o seu percentual deve ser duplicado e fixado em 150% do tributo devido. (...)

9.6. No caso em apreço, entretanto, a autoridade fiscal limitou-se a relatar que qualificava a multa de ofício aplicada ante a constatação de que o contribuinte havia incorrido, em tese, no delito de Apropriação Indébita Previdenciária (...) fl. 978 9.12. Diante disso, ante a não comprovação pela autoridade fiscal autuante do animus do contribuinte em cometer as condutas descritas no Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502/64, o percentual referente à qualificação da multa de ofício deve ser afastado. fl. 980.

Da decisão acima, a Autoridade Julgadora de 1ª Instância recorreu de ofício.

Ciente do Acórdão da DRJ em 28 de outubro de 2014, fl. 1005, não houve qualquer manifestação do contribuinte.

Inconformada com a decisão que negou provimento ao Recurso de Ofício, a Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial de e-fls. 1.027/1.045, visando rediscutir a qualificação da multa de ofício. Apresenta como paradigma o acórdão nº 2401-003.178:

Acórdão n.º 2401-003.178

QUALIFICAÇÃO DA MULTA - APROPRIAÇÃO INDÉBITA - DEMONSTRAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A qualificação da multa imposta não nasce do mero inadimplemento do recorrente, ou mesmo da mera emissão da Representação fiscal, quando não evidenciado pela autoridade fiscal a intenção de agir com dolo, fraude ou mesmo simulação. No presente lançamento, é fácil identificar tratar-se de conduta dolosa (apropriar-se da contribuição descontada dos segurados empregados, já que é esse o objeto do presente AIOP)) que acaba por ser ratificada pela ausência de informações em GFIP no claro intuito de omitir perante o fisco a ocorrência do fato gerador. Ao contrário de outros lançamentos, não é a simples ausência de informação em GFIP de uma verba, cuja incidência de contribuições é duvidosa. Estamos falando de contribuição do próprio segurado, cuja obrigação da empresa é cristalina: reter, informar e recolher a contribuição descontada.

AGRAVAMENTO DA MULTA - ART. 44, § 2º DA LEI 9430.

O dispositivo legal que autoriza o agravamento é claro, sempre que não atender o contribuinte, intimações, com vistas a melhor

esclarecer a pratica adotada pela empresa no cumprimento da legislação tributária, procederá a autoridade fiscal ao agravamento da multa. Não estamos falando no presente caso de mera não apresentação de documento, que pode ser facilmente substituído por outro entregue pela empresa, mas sim, de não apresentação de qualquer outro documento fiscal, contábil, oportunizando ao fisco fácil acesso as bases de cálculo e fatos geradores decorrente do exercício de sua atividade. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional destaca que o Contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da falta de recolhimento do valor descontado dos segurados aliada à falta de declaração em GFIP, em atividade que indica o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada a multa de 150%;

ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Conforme despacho de e-fls. 1.048/1.056, o Recurso foi admitido, conforme trecho transcrito abaixo:

Com efeito, o cotejo realizado pela Fazenda Nacional demonstra a divergência suscitada, conforme resumida adiante.

De um lado, há o paradigma no qual se considerou que o não recolhimento de contribuições descontadas dos segurados aliado à ausência de informações em GFIP caracteriza o dolo e, conseqüentemente, a qualificação da multa de ofício, sendo irrelevante que o dolo não tenha sido evidenciado pela autoridade fiscal autuante, pois para a finalidade de aferir a aplicação da qualificação deve-se analisar o relatório fiscal e demais documentos que compõem o lançamento.

De outro lado, em situação similar de não recolhimento de contribuições descontadas de segurados concomitantemente com a ausência de informação em GFIP, encontra-se o recorrido no qual entendeu-se que não era cabível a qualificação da multa de ofício, porque a autoridade lançadora fundamentou a exasperação da penalidade, exclusivamente, no fato de a empresa ter recolhido valores inferiores àqueles retidos dos segurados, sem qualquer apontamento que demonstrasse que tal fato foi resultado de ação dolosa.

*Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a **qualificação da multa de ofício**.*

Intimado, conforme termo de ciência de e-fls. 1.061, o Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e, conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 1.048/1.056, preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A matéria em discussão é a qualificação da multa de ofício

O Fiscal autuante justificou a aplicação da multa qualificada no patamar de 150% **apenas ter constatado que o Contribuinte recolheu valores inferiores àqueles retidos dos segurados**, conforme consta do relatório fiscal de e-fls. 603/639, do qual eu destaco o trecho contido nas e-fls. 624, que diz respeito a qualificação da multa:

*3.3 Para a apuração dos valores devidos no período de 01/2009 a 12/2009, a empresa tem GPS pagas, em valores inferiores ao que foi retido dos segurados em folha de pagamento. Fato este, que caracteriza ausência do repasse à previdência social das contribuições descontadas dos segurados empregados, constitui, em tese, crime de APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA, (art. 168 A do Código Penal, com redação do art. 1º da Lei 9.983/00). Diante disso, estamos qualificando a aplicação da **Multa em 150%**. A fundamentação legal para esta multa está descrita no relatório FLD Fundamentos legais do débito.*

Verifica-se na autuação, que **o fiscal não demonstrou em momento algum que o recolhimento a menor realizado pelo Contribuinte foi resultado de uma ação dolosa**, destaco o que foi consignado na decisão recorrida:

A leitura integrada dos dispositivos legais supracitados evidencia que, seja no caso de sonegação, fraude ou conluio, indispensável que, inequivocamente, esteja presente o elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Ainda que seja difícil aferir o ponto a partir do qual uma conduta deixa de constituir mera infração à legislação tributária e passa ser uma conduta dolosa, punível com a qualificação da

multa de ofício, é certo que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal apenas justificou a duplicação do percentual da penalidade pelo fato de ter constatado que a empresa recolheu valores inferiores àqueles retidos dos segurados, sem, contudo, dedicar uma única linha para demonstrar que tal fato foi resultado de ação dolosa, praticada pelo contribuinte com o objetivo de reduzir o tributo devido ou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Assim, entendo correta a decisão da DRJ que afastou a qualificação de multa de ofício.

Destaco o próprio entendimento da DRJ, que julgou improcedente a qualificação da multa de ofício no presente caso:

9.3. Do exposto nos textos legais acima, extrai-se que sempre que um tributo for objeto de lançamento de ofício (aquele que compete à autoridade fiscal realizar diretamente a constituição do crédito devido) o percentual da multa de ofício a ser aplicada será de 75% do valor do tributo lançado (nos casos de mero inadimplemento, não declaração ou declaração inexata).

9.4. Vale ressaltar, no entanto, que se constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio na conduta do sujeito passivo, tal multa deve ser aplicada na sua forma qualificada, ou seja, o seu percentual deve ser duplicado e fixado em 150% do tributo devido.

9.5. Para tanto, considerando que a tipificação das condutas descritas nos Arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64 exigem dolo específico, cabe à autoridade fiscal autuante o ônus de demonstrar a ocorrência, no caso concreto, da vontade do sujeito passivo direcionada à sonegação, fraude ou conluio, de forma a motivar a sua decisão de dobra do percentual da penalidade de ofício.

9.6. No caso em apreço, entretanto, a autoridade fiscal limitou-se a relatar que qualificava a multa de ofício aplicada ante a constatação de que o contribuinte havia incorrido, em tese, no delito de Apropriação Indébita Previdenciária (Art. 168 A, do Código Penal), por haver deixado de recolher parte da contribuição previdenciária retida de seus segurados, in verbis:

(...)

9.7. Tal motivação, no entanto, não justifica a qualificação da multa de ofício prevista no Art. 44, I, da Lei 9430/96, pois a Lei que disciplina a matéria estabelece que somente deve ser qualificada tal multa nos casos em que a conduta do contribuinte se dê mediante sonegação, fraude ou conluio, fatos que, em absoluto, a auditoria não demonstra terem ocorrido no caso sob exame, ao contrário, a autoridade fiscal afirma que localizou o valor das contribuições retidas na própria contabilidade (folha de pagamento) da empresa, in verbis:

Assim, diferente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, decorre do tipo (lei) e é imposta com culpa ou dolo, a multa qualificada de 150% necessita da aferição

Processo nº 19515.723126/2013-15
Acórdão n.º **9202-008.070**

CSRF-T2
Fl. 1.067

do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação.

Diante de todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Patrícia da Silva