



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10437.721895/2017-08
ACÓRDÃO	1001-003.733 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DMPAR DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/12/2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONFUSÃO ENTRE INSTITUTOS.

A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular responsabilidades dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, que causem prejuízos e danos a terceiros.

Não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica quando a autoridade fiscal indica quem entende ser o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e os responsáveis solidários pelo débito.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTS. 124, II, DO CTN E 8º DO DECRETO-LEI Nº 1.736/1979.

Compete à fonte pagadora dos rendimentos efetuar a retenção e o recolhimento do imposto incidente sobre os rendimentos pagos a título de trabalho assalariado ou não-assalariado, entre outros, na qualidade de responsável tributário. Ocorrendo a retenção e o não-recolhimento do imposto serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora correspondentes.

O art. 124, II, do CTN, c/c o art. 8º do Dec.-lei nº 1.736, de 1979, criam uma disposição legal específica para sancionar atos ilícitos relacionados com o IRRF que se aplicam, expressamente, de modo solidário aos administradores da pessoa jurídica.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e José Anchieta de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 04-47.105 (fls. 610 a 634) que rejeitou as preliminares e, no mérito, julgou improcedentes as impugnações apresentadas e manteve o lançamento no valor original de R\$ 1.564.586,09, realizado por meio do Auto de Infração (fls. 259 a 276), lavrado em 27/11/2017.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 277 a 281) que, por ocasião da Revisão das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte, relativas aos anos-calendários 2013, 2014 e 2016, foram constatadas divergências entre os valores do imposto retido declarados em DIRF e os correspondentes pagamentos por meio de DARF. Além disso, parte dos valores do IRRF não estavam em conformidade com os débitos declarados em DCTF.

Foram lavrados, juntamente com o auto de infração, os Termos de Sujeição Passiva Solidária aos sócios: Takanobu Matsunaga e Rosana de Matos Marques (em relação aos anos-calendário de 2013 e 2014), e Marcos Roberto Correia de Queiroz (em relação ao ano-calendário de 2016), sob o fundamento legal dos arts. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional, e 8º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.736/79.

A empresa e o três responsabilizados apresentaram impugnações tempestivas.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/12/2016

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não especificamente contestada na impugnação é reputada como incontroversa, considerando-se o crédito tributário correspondente definitivamente constituído na esfera administrativa.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

A vedação ao confisco e a outros princípios constitucionais é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a legislação tributária, nos moldes em que foi instituída.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Compete à fonte pagadora dos rendimentos efetuar a retenção e o recolhimento do imposto incidente sobre os rendimentos pagos a título de trabalho assalariado ou não-assalariado, entre outros, na qualidade de responsável tributário. Ocorrendo a retenção e o não-recolhimento do imposto serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora correspondentes.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas, controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Conforme informação apresentada pela DERAT (fls. 748), a empresa DMPAR encontra-se INAPTA e foi intimada por edital eletrônico.

Os solidários Marcos Roberto (fl. 747), Rosana de Matos (fl. 745) e Takanobu Matsunaga (fl. 746) tiveram ciência postal respectivamente em 24/12/2018, 24/12/2018 e 26/12/2018.

O representante da empresa foi intimado em 07/12/2018 (fls. 647) e apresentou recurso voluntário em 19/12/2018, em nome da empresa DMPAR e dos três responsáveis solidários (Marcos Roberto, Rosana e Takanobu) (fls. 651 a 677) sustentando, em síntese: i) em preliminar, a falência da DMPAR, decretada em 03/08/2018; ii) em preliminar, a nulidade do auto de infração por impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica e de responsabilização dos sócios e administradores; iii) em preliminar, a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo; iv) inobservância, pela retenção na fonte do imposto de renda, dos princípios informadores da Constituição; v) subsidiariamente, que o valor das multas é confiscatório.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1) DA FALÊNCIA DA DMPAR

Nas razões do voluntário, os recorrentes informam que a empresa DMPAR sua falência decretada em 3 de agosto de 2018 (sentença anexada às fls.)

A decretação da falência, por si só, não tira da DMPAR a condição de sujeito passivo do lançamento contestado, nem dispensa a comprovação das retenções por documentação hábil e que demonstre inequivocamente a retenção alegada.

Além disso, importante ressaltar que a Decisão recorrida expressamente menciona que *os Interessados não impugnaram os valores relacionados à DIRF transmitida, os quais constaram das planilhas elaboradas pela fiscalização, contendo as diferenças verificadas. Assim, a exigência fiscal decorrente de matéria não impugnada deve ser mantida, aplicando-se o artigo 17 do Decreto nº. 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 67 da Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, considerando-se o crédito tributário correspondente, definitivamente constituído na esfera administrativa e desde já **preclusas**, quaisquer manifestações acerca de sua eventual impropriedade.*

2) PRELIMINAR DE NULIDADE

2.1 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

2.2 ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Os recorrentes alegam que, tratando-se de sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, nos termos do art. 1.052 do Código Civil. Assim, menciona que, *em se tratando de contribuintes pessoas jurídicas, como as sociedades empresárias, tem-se que a responsabilidade tributária deve ser suportada pelo seu patrimônio próprio, não devendo resvalar no patrimônio dos sócios* (fls. 659).

Além disso, sustentam que, embora os arts. 124, 134 e 135 *tragam situações em que a responsabilidade tributária extrapola a pessoa que é contribuinte do tributo, a interpretação destas normas deve ser adequada, e não deve ser estendida arbitrariamente no intuito de alcançar os sócios e administradores de empresas de uma forma genérica*; no mais, a responsabilidade do agente somente seria pessoal quando as infrações decorressem de dolo específico, o que não ocorreu no caso.

Finalizam, este tópico, mencionando que *é plenamente descabido, no presente caso, a sujeição passiva dos Recorrentes, o Sr. MARCOS ROBERTO CORREIA DE QUEIROZ, o Sr. TAKANOBU MATSUNAGA, e a Sra. ROSANA DE MATOS MARQUES, considerando-se que estes jamais praticaram qualquer ato que desabonasse a empresa, ou prejudicasse o erário público, inexistindo a prática de conduta dolosa (se quer conduta culposa!), não devendo ser responsabilizados para a extinção do crédito tributário constituído pelo lançamento de ofício, quanto ao Imposto de Renda retido na fonte, conforme Relatório Fiscal, e quanto aos anos calendários de 2013, 2014 e 2016*.

Ademais, os recorrentes alegam a nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo.

A Decisão recorrida concluiu que o lançamento não teve como fundamento a desconsideração da personalidade jurídica, já que o sujeito passivo foi devidamente incluído nos autos, bem como os sócios/ gerentes foram devidamente responsabilizados.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/721), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O processo administrativo fiscal tem como finalidade precípua permitir a tributação que esteja de acordo com o ordenamento jurídico e a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos.

Além disso, é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. No mesmo sentido, é a exigência contida no inciso I do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no conseqüente a “relação jurídica tributária”, composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido. O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente – art. 5º, LV, CF.

Entendo que não assiste razão ao recorrente neste ponto.

A Decisão recorrida concluiu pela improcedência dos argumentos, uma vez que, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, existem duas situações diferentes: (i) a primeira, é a de não retenção do imposto pela fonte pagadora; e, (ii) a segunda (que é a hipótese dos autos) é a de retenção e não recolhimento, e no caso desta última, o

lançamento deve ser efetuado em face da fonte pagadora, acompanhado de multa e juros de mora.

Logo, (fl. 620):

O citado Parecer Normativo COSIT, baseando-se na legislação correlata, deixa claro que, no caso de ter sido efetuada a retenção (conforme consta dos autos), não providenciando a fonte pagadora o recolhimento respectivo, deve lhe ser exigido o imposto, multa de ofício e juros de mora, como corretamente efetuado através do auto de infração analisado.

Nesse sentido, e dentro do contexto do presente item analisado, considero procedente o lançamento que acertadamente incluiu a empresa DMPAR (fonte pagadora) e demais responsabilizados como sujeitos passivos da obrigação tributária.

A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular responsabilidades dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, que causem prejuízos e danos a terceiros (TARTUCE, página 178).

Quando ocorre a desconsideração da personalidade jurídica os bens particulares dos sócios respondem pelos danos causados a terceiros. No presente caso, a autoridade fiscal indicou o que entendia ser o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e os responsáveis solidários pelo débito. O procedimento fiscal não é resultado da desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica.

O art. 142 do CTN estabelece como um dos requisitos do lançamento, a perfeita identificação do sujeito passivo, inadmitindo a exigência de tributo de quem não tem relação qualquer relação com o fato gerador.

O art. 121 do mesmo Código define como sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade tributária, que pode ser: i) o **contribuinte**, quando tenha relação **pessoal e direta** com a situação que constitui o fato gerador ou; ii) **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação por decorrência de disposição expressa de lei. Daí, é possível dizer que o CTN acolheu a teoria dualista da obrigação tributária, ao separar o **dever pelo pagamento do débito** (*schuld*), da **responsabilidade pelo pagamento do débito** (*haftung*)¹.

Assim, a sujeição passiva da obrigação tributária pode recair tanto sobre o contribuinte, quanto sobre o responsável. O contribuinte será, então, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, enquanto, nos termos do art. 128 do CTN, poderá a lei atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 622.

contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O responsável, por sua vez, pode ser o substituto, se a lei determinar que, correndo o fato jurídico tributário, a obrigação de recolher o tributo surge em outra pessoa que não é o contribuinte; ou o responsável *stricto sensu*, onde entra a responsabilidade por transferência, representando a hipótese em que o legislador define, a partir da ocorrência de um segundo fato, que uma outra pessoa será responsável pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte.

Já no caso da desconsideração da personalidade jurídica, o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica, no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios. Ou seja, o deslocamento do fato gerador para outro contribuinte não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica, procedimento que depende de autorização judicial.

Tanto no tópico nomeado “1.2 – Da Desconsideração da Personalidade Jurídica e Responsabilidade dos Sócios e Administradores: IMPOSSIBILIDADE – ANULAÇÃO INTEGRAL DO AIIM”, quanto naquele identificado como “1.2.1 – AUTO DE INFRAÇÃO – ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, os recorrentes nada mais fizeram do que copiar *ipsis litteris* os termos da impugnação, sem qualquer insurgência contra os fundamentos da decisão recorrida.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do RICARF/23 autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir.

O entendimento recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência do CARF:

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

CARÁTER CONFISCATÓRIO DE MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE SÓCIO NO POLO PASSIVO EM RAZÃO DO INADIMPLENTO. IMPERTINÊNCIA.

O mero inadimplemento não é motivo de inclusão de sócio, ainda que administrador, no polo passivo da relação jurídico-tributária. No entanto, é

impertinente tal alegação quando a responsabilização solidária não se fundamenta em mero inadimplemento, mas sim em um conjunto probatório suficiente a convencer que o sujeito era sócio e administrador de fato da empresa.

SOLIDARIEDADE PASSIVA E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INSTITUTOS DIVERSOS.

A descon sideração da personalidade jurídica é uma espécie de sanção pelo ato ilícito consistente no abuso da personalidade; enquanto a solidariedade é determinada pelo interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo, independentemente de ter havido ato ilícito ou não.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DEFINIDA EM LEI EM CASO DE IRRF.

O art. 124, inc. II, do CTN, c/c o art. 8º do Dec.-lei nº 1.736, de 1979, criam uma disposição legal específica para sancionar atos ilícitos relacionados com o IRRF que se aplicam, expressamente, de modo solidário aos administradores da pessoa jurídica.

(Acórdão 1301-007.322, Relator Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, publicado em 26 de julho de 2024)

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade relativa à descon sideração da personalidade jurídica, bem como aquela relativa ao erro na identificação do sujeito passivo.

3) RETENÇÃO NA FONTE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os recorrentes alegam que os princípios constitucionais da generalidade, uniformidade e progressividade são informadores do imposto de renda, nos termos do art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, e devem ser observados pelo legislador infraconstitucional.

Outrossim, nesse tópico os recorrentes nada mais fizeram do que copiar *ipsis litteris* os termos da impugnação, sem qualquer insurgência contra os fundamentos da decisão recorrida.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do RICARF/23 autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"), o qual adoto como razão de decidir.

Nesse ponto, sem razão.

4) MULTA CONFISCATÓRIA

De forma subsidiária, os recorrentes sustentam que os valores das multas constantes no lançamento são confiscatórios, contudo não apresentam qualquer argumento novo a subsidiar a alegação.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do RICARF/23 autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir.

Nesse ponto, sem razão.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira