



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.730583/2014-15
ACÓRDÃO	1001-003.687 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NET SERVICE TECNOLOGIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

ESPONTANEIDADE. SÚMULA CARF Nº 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Anchieta de Sousa, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO**Auto de Infração**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o lucro líquido com a exigência do crédito tributário no valor de R\$199.332,26 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada referente aos meses do ano-calendário de 2011, e-fls. 10-15:

0001 RETENÇÕES NA FONTE EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR PJ A OUTRAS PJ DE DIREITO PRIVADO FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE EM PAGAMENTOS EFETUADOS A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

O sujeito passivo acima identificado não recolheu ao erário a contribuição retida na fonte em pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas de direito privado, conforme relatório anexo.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
30/01/2011	3.228,32	150,00
15/02/2011	772,28	150,00
28/02/2011	8.427,23	150,00
15/03/2011	904,77	150,00
31/03/2011	1.991,79	150,00
15/04/2011	1.419,28	150,00

30/04/2011	2.741,44	150,00
15/05/2011	406,27	150,00
31/05/2011	1.429,72	150,00
15/06/2011	1.443,60	150,00
30/06/2011	475,55	150,00
15/07/2011	4.114,94	150,00
31/07/2011	1.057,23	150,00
15/08/2011	1.933,50	150,00
31/08/2011	1.876,07	150,00
15/09/2011	797,34	150,00
30/09/2011	2.250,62	150,00
15/10/2011	719,60	150,00
31/10/2011	721,96	150,00
15/11/2011	1.198,57	150,00
30/11/2011	1.237,37	150,00
15/12/2011	1.205,56	150,00
31/12/2011	30.769,09	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 16/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 30 da Lei nº 10.833/03

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$129.552,19 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses do ano-calendário de 2011, e-fls. 03-09:

0001 RETENÇÕES NA FONTE EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR PJ A OUTRAS PJ DE DIREITO PRIVADO FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE EM PAGAMENTOS EFETUADOS A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

O sujeito passivo acima identificado não recolheu ao erário a contribuição retida na fonte em pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas de direito privado, conforme relatório anexo.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2011	2.098,18	150,00

15/02/2011	501,93	150,00
28/02/2011	5.477,11	150,00
15/03/2011	588,04	150,00
31/03/2011	1.294,53	150,00
15/04/2011	922,43	150,00
30/04/2011	1.781,75	150,00
15/05/2011	264,05	150,00
31/05/2011	929,22	150,00
15/06/2011	938,24	150,00
30/06/2011	309,07	150,00
15/07/2011	2.674,43	150,00
31/07/2011	687,12	150,00
15/08/2011	1.256,64	150,00
31/08/2011	1.219,32	150,00
15/09/2011	518,22	150,00
30/09/2011	1.462,74	150,00
15/10/2011	467,69	150,00
31/10/2011	469,23	150,00
15/11/2011	778,99	150,00
30/11/2011	804,20	150,00
15/12/2011	783,53	150,00
31/12/2011	19.997,77	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 16/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 30 e 31 da Lei nº 10.833/03

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$597.810,97 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada apurado pelo regime cumulativo referente aos meses do ano-calendário de 2011, e-fls. 17-23:

0001 RETENÇÕES NA FONTE EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR PJ A OUTRAS PJ DE DIREITO PRIVADO FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO RETIDA NA FONTE EM PAGAMENTOS EFETUADOS A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

O sujeito passivo acima identificado não recolheu ao erário a contribuição retida na fonte em pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas de direito privado, conforme relatório anexo.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2011	9.681,96	150,00
15/02/2011	2.315,91	150,00
28/02/2011	25.273,85	150,00
15/03/2011	2.713,48	150,00
31/03/2011	5.973,53	150,00
15/04/2011	4.256,52	150,00
30/04/2011	8.221,78	150,00
15/05/2011	1.218,45	150,00
31/05/2011	4.287,84	150,00
15/06/2011	4.329,45	150,00
30/06/2011	1.426,21	150,00
15/07/2011	12.341,00	150,00
31/07/2011	3.170,70	150,00
15/08/2011	5.798,69	150,00
31/08/2011	5.626,48	150,00
15/09/2011	2.391,29	150,00
30/09/2011	6.749,76	150,00
15/10/2011	2.158,12	150,00
31/10/2011	2.165,22	150,00
15/11/2011	3.594,61	150,00
30/11/2011	3.710,95	150,00
15/12/2011	3.615,56	150,00
31/12/2011	92.278,67	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 16/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 30 e 31 da Lei nº 10.833/03; art. 9º da Lei nº 10.426/02, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/07 Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Representação Fiscal para Fins Penais- Processo nº 15504.720324/2015-59

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal deste processo nº 15504.730583/2014-15, e-fls. 25-37:

38 – Formaliza-se neste ato o devido processo contendo a representação fiscal para fins penais, denunciando a prática adotada pelo contribuinte para elidir-se do pagamento dos tributos devidos e a posse de valores pertencentes à Fazenda Pública do qual era mero depositário.

Consta na Representação Fiscal para Fins Penais formalizada no processo nº 15504.720324/2015-59:

[...] tendo encerrado parcialmente os trabalhos de fiscalização da empresa acima identificada, determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal supra, com lavratura de Autos de Infração de IMPOSTO DE RENDA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR PJ – IRRF, CONTRIBUIÇÕES CIAIS RETIDAS NA FONTE – CSRF, PIS E COFINS, formalizados nos Processos Administrativos Fiscais nºs 15504.730547/2014-43, 15504.730583/2014-15, 15504.729322/2014-44 e 15504.729324/2014-33, constatou fatos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária definidos pelos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, formaliza esta representação, acompanhada dos respectivos elementos de prova, em cumprimento da Portaria SRF nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-67.230, de 20.01.2016, e-fls. 1987-1994:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Em se tratando de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% 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.

Esse percentual será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente as exigências fiscais.

Recurso Voluntário

Notificada em 05.02.2016, e-fl. 2003, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 08.03.2016, fls. 1996-2005, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III — Do DIREITO

III.1 — APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES RETIFICADORAS A TEMPO E MODO

12- Como explanado anteriormente, em acordo com a Impugnação Administrativa apresentada no juízo a giro e corroborado pela decisão que manteve o lançamento tributário combatido, a Recorrente apresentou DCTF's retificadoras na boa-fé de poder inserir os débitos verificados no parcelamento requerido.

13 - Entretanto, a RFB desconsiderou o ato da Recorrente sob o entendimento que a declaração não mais poderia imprimir efeitos em razão da existência de procedimento fiscal em andamento com relação à matéria.

14 - Contudo, o órgão fazendário desconsidera por completo os ditames específicos da IN nº 1.491, de 19 de agosto de 2014, segundo a qual seria possível apresentar retificações independentemente de qualquer procedimento fiscalizatório em trâmite. Verifica-se, portanto, que na hipótese vertente, tem-se o afastamento explícito de norma geral relativa ao parcelamento em análise.

15 - Outrossim, é de fácil percepção a confusão permeada pela Receita Federal, que trata as declarações retificadoras como espécies de denúncias espontâneas, na forma do art. 138, parágrafo único do CTN. Ou seja, o órgão fazendário amolda o procedimento adotado pela Recorrente a fim de afastar a possibilidade de correção dos débitos declarados, com o claro intuito de possibilitar que os valores não declarados anteriormente, sejam lançados de ofício, o que autorizaria a incidência da multa de ofício.

16 - Está-se diante, portanto, de clara conduta arrecadatória do Fisco Federal, que se pretende beneficiar da regra do art. 138 do CTN para carrear vultosos numerários às burras estatais.

17 - Dessa forma, a impossibilidade de denúncia dos valores não declarados anteriormente faria com que eles apenas pudessem ser lançados de ofício pela autoridade competente. Entretanto, por meio da norma específica prevista pela Instrução Normativa 1.491/2014, é permitido ao contribuinte incluir no parcelamento estipulado os débitos não declarados, vencidos até 31 de dezembro de 2013, todavia, para tanto, necessária se faz a declaração desses débitos, ou seja, que o contribuinte indique ao fisco a existências dessas cifras.

18 - Dessa forma, estariam esses débitos constituídos via lançamento por declaração, o que afastaria a hipótese de lançamentos de ofício e, conseqüentemente, as penalidades deles decorrentes.

19 - O Acórdão recorrido desconsidera ainda a previsão da Súmula 436 do STJ, segundo a qual "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco", bem como se exime de respeitar a posição uníssona do Superior Tribunal De Justiça [...].

20 - Ademais, manter o lançamento realizado sob o fundamento de que "entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares" retrata conduta totalmente paradoxal ante a situação em discussão. Isso porque ao não acolher as alegações da Recorrente, a autoridade competente estaria em completo descumprimento das orientações fixadas pela instrução normativa reguladora do parcelamento que se desejava completar — REFIS (Lei nº 12.996/14).

21 - A Recorrente, isto posto, não está a questionar a existência dos débitos declarados, o que seria um contrassenso absurdo, mas sim a defender que a constituição deles se deu por meio das declarações retificadoras, que, ressalta-se, não foram aceitas unicamente por terem sido apresentadas após o início do procedimento fiscal, o que, data máxima vênia, está em total descompasso com a melhor doutrina e jurisprudência especializada.

22 - Não obstante, salienta-se que conduta arrecadatária permeada nos presentes autos ameaça a continuidade das atividades da Recorrente, pois implica em obrigação tributária totalmente elevada e em desconformidade com os tributos realmente devidos, o que representa violação claríssima a dispositivos constitucionais previstos na CF/88, quais sejam os relativos à livre iniciativa e à propriedade privada (arts. 1º, IV e 170, Caput, II), além de esmagar preceitos sob os quais se fundam o direito pátrio — menor onerosidade, aplicação da lei mais benéfica.

23 - Nesse sentido, ao contrário do que defende o fisco, uma vez existente a previsão da possibilidade de se retificar as declarações para fins de inclusão no parcelamento desejado, não há que se falar em impossibilidade de lançamento por declaração na hipótese vergastada e bem menos na multa de ofício prevista pela Lei 9.430/96.

III.2 — INEXISTÊNCIA DE FRAUDE NO CASO CONCRETO — EFEITO CONFISCATÓRIO DA PENALIDADE APLICADA — VIOLAÇÃO DO ART. 150,1V DA CRFB [...]

25 - Nesse contexto, verifica-se que a multa de ofício a ser exigida da Recorrente atinge o total de 150% do valor referente aos tributos devidos, ou seja, valor completamente acima do montante devido a título de crédito tributário. Nesse sentido, pugna-se pelo afastamento imediato da penalidade, tendo em vista o seu evidente caráter confiscatório.

26 - Além disso, a exação imposta é aplicada sob o fundamento de que a Recorrente teria praticado conduta fraudulenta e passível de punição (sonegação, art. 71, fraude, art. 72, conluio, art. 73, todos da Lei nº 4.502/1964). Contudo, para tanto, não apresenta provas suficientes para demonstrar a atuação contrária à Lei, de modo a apenas indicar que a multa de ofício será duplicada nas hipóteses dos artigos mencionados.

27 - Ademais, o fato da ausência de impugnação específica ao fundamento da qualificação da multa aplicada não demonstra concordância da Recorrente com sua incidência, mas sim total boa-fé em demonstrar que as declarações retificadoras apresentadas o foram fornecidas após a verificação de inconsistências nas informações anteriormente prestadas.

28 - Não há que se falar em sonegação, omissão, fraude ou conluio por parte da Recorrente, que a seu turno, inclusive, se dirigiu à repartição fazendária para comunicar o erro verificado nas primeiras declarações. Logo, se houvesse qualquer intuito deliberado de fraudar, com certeza a Recorrente não prestaria tais informações de plano, antes mesmo de encerrado o procedimento administrativo.

29 - A partir dessa conduta realizada pela Recorrente e detectada pela fiscalização, dois questionamentos devem ser feitos, a saber; (i) existe fraude no caso concreto? (ii) o contribuinte teve realmente intenção de não pagar o tributo?

30 - Ou seja, nobres julgadores, não há que se falar que a Recorrente, com intenção de fraudar o fisco, apresentou as declarações de forma estratégica.

31 - Com efeito, todos os fatos destacados demonstram evidentemente a boa-fé na conduta da empresa contribuinte ao longo do procedimento fiscal, por conseguinte, faltando elemento essencial para se caracterizar a fraude: o animus. Deste modo, não é possível constatar, por parte da Recorrente, a prática de atos que fundamentem a decisão que considerou que a entrega das declarações retificadoras como espécie de sonegação, fraude ou conluio.

32 - À vista disso, no caso dos autos, não se pode olvidar que existem três situações evidentes passíveis de afastar a suposta conduta fraudulenta: (i) a autoridade fiscalizadora não atendeu os requisitos legais, isto é, ela não apontou de forma minuciosa e não houve prova nenhuma em relação à suposta conduta fraudulenta; (ii) a autoridade administrativa fundamentou e apurou a multa em dobro baseando-se tão somente em presunção de fraude; e(iii) voluntariamente,

a contribuinte demonstrou a seriedade dos seus atos, prestando informações e disponibilizando documentos à fiscalização.

33 - Além disso, é de se ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, em reiteradas decisões, tem utilizado o enunciado normativo existente no art. 150, IV da Constituição para afastar multa tributária exorbitante decorrente de descumprimento de obrigação tributária. A propósito, transcreve-se parte da ADI 1075-1/DF [...].

34 - De acordo com os critérios da razoabilidade e proporcionalidade, a multa de 150% — montante muito superior a quantia devida a título de tributo —, em razão de suposta conduta fraudulenta da Recorrente, deve ser afastada imediatamente, sob pena de violação da Carta Magna. Destaque-se: tributo e penalidade tributária não podem ter efeito confiscatório. Logo multa uma vez e meia superior ao tributo a ser pago viola o direito à propriedade e, conseqüentemente, possui caráter de confisco.

35 - Assim sendo, não se pode olvidar que o instituto da fraude não tem vez no caso concreto, devendo, por conseguinte, ser afastada a multa qualificada aplicada e as demais conseqüências.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV - Do PEDIDO

36 - Diante de todo o exposto, pugna-se a estes eminentes julgadores que conheçam do presente Recurso Voluntário e lhe deem provimento para reformar *in totum* a decisão ora combatida, julgando totalmente improcedente o lançamento efetivado no presente Processo Administrativo, tendo em vista a falta de pressupostos necessários para detectar a fraude no caso concreto, devendo, por conseguinte, ser afastada a multa qualificada aplicada, que, além de estranha ao contexto fático do caso, possui flagrante efeito confiscatório.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de

março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Espontaneidade

A Recorrente afirma que apresentou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadora.

O procedimento fiscal tem início com primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que a espontaneidade é excluída em relação aos atos anteriores (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 75

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No presente caso foi expedido o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) nº 06.1.01.00-2014-00248-5 (art. 1º do Decreto nº 8.303, de 04 de setembro de 2014). No exercício regular das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com amparo na Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002 e nos arts. 196, 898, 908, 949, 971 e 972 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, restou comprovada a ciência válida da Recorrente do Termo de Início do Procedimento Fiscal em 24.04.2014, e-fls. 93-96.

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 25-37 (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

25 – Conforme já citado anteriormente, constatamos que no ano-calendário de 2011 a Net Service adotava o procedimento de transmitir DCTF's mensais informando débitos tributários de que era sujeito passivo. Como não ocorria a liquidação destes débitos declarados, os mesmos ficavam pendentes de pagamentos nos sistemas de cobrança da Secretaria da Receita Federal, impedindo inclusive a emissão de certidões negativas.

Como forma de tornar regular sua situação perante o órgão fazendário, a fiscalizada retificava as declarações anteriormente entregues, reduzindo os valores dos tributos anteriormente declarados ou os zerando. Posteriormente, em

22/08/2014, tornou a retificar as DCTF's de abril a dezembro de 2011 informando os débitos de que efetivamente era devedora. Essas declarações estão retidas em malha já que o ordenamento legal não admite as retificações de declarações após o início dos procedimentos fiscais.

26 – Instada a justificar tal atitude, a fiscalizada informou que percebendo inconsistências nas apurações dos tributos procedeu à retificação das declarações, mas que equivocadamente enviou os arquivos errados.

27 – A justificativa apresentada não resiste a análise dos históricos das DCTF's retificadoras entregues. Como pode ser comprovado pelas telas do sistema DCTF, nº ano-calendário em comento houve a retificação de todas as DCTF's mensais originalmente entregues, com exceção às dos meses de maio, junho, julho e novembro que desde as primeiras declarações entregues já informavam débitos irrisórios totalizando R\$ 10,04, R\$ 13,52, R\$ 10,25 e R\$ 15,20, respectivamente, contra um montante total de R\$ 189.979,41, R\$ 240.323,15, R\$ 242.915,73 e R\$ 622.601,9, respectivamente, como tributos devidos, segundo retificadoras retidas em malhas. As DCTF's retificadoras que reduziram ou zeraram os tributos declarados foram entregues em datas distintas.

Restou comprovado que durante o procedimento fiscal, quando já não tinha espontaneidade para fazê-lo, a Recorrente entregou as DCTF retificadoras em 28.08.2014 e 12.12.2014, e-fls. 1772-1880, do ano-calendário de 2011 objeto do lançamento de ofício. A espontaneidade é excluída com a ciência válida do Termo de Início do Procedimento Fiscal e não com a notificação do Auto de Infração. Assim, estas declarações retificadoras entregues após o início do procedimento fiscal não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, nos termos expressos no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-67.230, de 20.01.2016, e-fls. 1987-1994, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

A impugnante não contesta a apuração dos valores devidos a título de principal, mas apenas alega que “todos os débitos perante a Receita Federal, vencidos até dezembro de 2013 foram incluídos no parcelamento da IN nº 1.491 de 19 de agosto de 2014, conforme art. 1º”, concluindo que “não há que se falar em lançamento de débitos tributários que foram em um primeiro momento constituídos pela declaração do contribuinte e, posteriormente, inseridos no parcelamento”.

Pois bem, consultando-se os sistemas informatizados da RFB (vide imagem adiante), verifica-se que a impugnante de fato solicitou o parcelamento de débitos na modalidade “Parcelamento de Demais Débitos – RFB” de que trata a Lei nº 12.996, de 2014. [...]

Contudo, o pedido de parcelamento só foi formalizado em 25/08/2014, ou seja, é posterior ao início do procedimento fiscal, o qual, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. A ciência do termo de início do procedimento fiscal, vale recordar, deu-se em 24/04/2014.

Tampouco se pode considerar espontânea, pelas mesmas razões acima expostas, a confissão de débitos relativos aos períodos e tributos fiscalizados efetuada mediante DCTF's retificadoras entregues após 24/04/2014.

E tanto é assim que a IN RFB nº 1.110, de 2010, em seu art. 9º, §2º, II, ressalva de modo categórico que a retificação de DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos de impostos e contribuições em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

Não custa lembrar que a Portaria MF nº 341, de 2011, que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, em seu art. 7º, V, dispõe que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da RFB expresso em atos normativos. Por sua vez, o inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os deveres do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Quanto à jurisprudência judicial invocada na impugnação, cumpre tão somente esclarecer que, ao revés das normas legais e regulamentares, ela não tem efeito vinculante algum em relação a esta instância julgadora.

Não há como deixar de reconhecer, no presente caso, a validade e legitimidade da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, pois, como já visto, não produziu nenhum efeito a confissão de parte dos débitos em questão mediante a retificação de DCTF's após o início do procedimento fiscal. [...]

Por fim, quanto à alegação de que “não admitir a declaração dos débitos em razão do procedimento fiscal em aberto retira o direito do contribuinte de aderir ao parcelamento”, valer conferir o teor das orientações abaixo reproduzidas (disponíveis no sítio da RFB na internet), que tratam justamente da possibilidade de parcelamento de débitos objeto de lançamento de ofício.

Perguntas e Respostas por Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento – publicado 22/05/2015 11h39, última modificação 22/05/2015 11h39(...)

3. Débitos que podem ser incluídos

3.1. Estou em Procedimento Fiscal que não foi ainda encerrado, mas já tenho conhecimento do valor devido. Posso recolher os valores com o benefício da reabertura da Lei nº 11.941/2009, instituída pela Lei nº 12.996/2014?

R.: Sim. O Darf deve ser preenchido com o código de lançamento de ofício correspondente. No caso de parcelamento, o contribuinte deverá escolher a modalidade de parcelamento e efetuar o pagamento das prestações até o dia

25/08/2014, e na etapa de consolidação, desde que requerido até 25/08/2014, proceder da seguinte forma:

a) se ocorrer o lançamento até o momento da consolidação, o respectivo débito deverá ser indicado, pelo sujeito passivo para inclusão na consolidação dos débitos a serem parcelados; ou(...)

3.15. No lançamento de ofício, qual data deve ser considerada: a do vencimento do débito ou do vencimento da multa de ofício?

R.: Poderão ser incluídas no parcelamento as multas de ofício vinculadas a débitos de imposto ou contribuição vencidos até 31 de dezembro de 2013, cuja data de ciência do lançamento em procedimento de ofício seja menor ou igual à data em que o sujeito passivo prestar as informações necessárias à consolidação de que trata o art. 10 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 2014.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-67.230, de 20.01.2016, e-fls. 1987-1994, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo, não cabe razão a Recorrente.

Falta de Declaração e Recolhimento de CSRF – Denúncia Espontânea

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º). [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

No presente caso restou comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que

se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 08, de 08 de março de 2014, orienta que no erro de fato “há um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração) entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico”. Cabe à Recorrente comprovar o erro fato supostamente incorrido no preenchimento da DIRF.

O Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

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, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido. [...]

Sujeição passiva tributária em geral

2. Dispõe o art. 121 do CTN:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

3. Como visto, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, a que se refere o art. 43 do CTN.

4. A fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

5. Nos termos do art. 128 do CTN, a lei, ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, tanto pode excluir a responsabilidade do contribuinte como atribuir a este a responsabilidade em caráter supletivo.

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

No presente caso a Recorrente, como fonte pagadora e terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, por expressa determinação legal, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário (art. 45, art. 121 e art. 128 do Código Tributário Nacional).

A retenção conjunta, código 5952, refere-se importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, e pela remuneração de serviços profissionais a título de remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica e estão sujeitos à incidência na fonte de CSLL, PIS e Cofins, cujos valores, considerações como antecipações, somente podem ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie tributária no encerramento do período de apuração (art. 30, art. 31, art. 32, art. 35 e art. 36 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004).

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. Ocorrendo a retenção, a não declaração e o não recolhimento do IRRF, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil).

Com base na legislação de regência, no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 25-37 (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023) resta esclarecido que foram apuradas diferenças entre os valores informados nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e na Escrituração

Contábil Digital (ECD) retirada o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) do ano-calendário de 2011. Constatou-se pelo histórico das entregas de DCTF a prática utilizada pela Recorrente consistente “em apresentar uma declaração original com reconhecimento de débitos a serem liquidados para em seguida retificá-las, zerando ou reduzindo os débitos anteriormente reconhecidos, ficando, portanto, com um diminuto ou nenhum passivo tributário para com a Fazenda Pública”. Confrontando os valores inseridos nos registros contábeis da Recorrente nas contas de fornecedores de serviços representativas de débitos referentes às retenções na fonte de CSLL, Pis e Cofins com os valores declarados nas DCTF’s originais e retificadoras há divergências de valores. Para os lançamentos contábeis cujos pagamentos não foram identificados na contabilidade e nem comprovados mediante documentação hábil e idônea pela Recorrente a sua real efetividade, foram considerados como liquidados na data de seu registro à crédito na conta contábil correspondente às retenções sobre serviço de CSLL, Pis e Cofins, código 5952.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural.

Sobre a denúncia espontânea, o Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita A Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, orienta:

6. Em consequência, conclui-se: [...]

b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011; b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011; c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada; c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado; c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo; d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de

vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou autolancamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

No Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP, Tema 385, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) consta que:

TESE JURÍDICA "A denúncia espontânea 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 concomitantemente". [...]

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea 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 concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No Recurso Especial Repetitivo nº 1102577/DF, Tema 101, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) consta que:

TESE JURÍDICA "O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

Está registrado nos Recursos Especiais Repetitivos nº 886462/RS e nº 962379/RS, Tema 61, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TESE JURÍDICA "Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação

e Apuração do ICMS / GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais / DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Nesse sentido, para a configuração da denúncia espontânea sobressai a necessidade de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício.

A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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 majorado 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, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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.

Da obrigação tributária decorre o dever de colaboração do sujeito passivo de prestar as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades (art. 197 do Código Tributário Nacional - CTN). O sujeito passivo tem obrigação de exibir e conservar “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados”, ficando submetido à averiguação de livros e documentos da sua escrituração em decorrência de seu dever de colaboração até que se opere a decadência ou que ocorra a prescrição (art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN).

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 25-37, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023) que foram apuradas diferenças entre os valores informados nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e na Escrituração Contábil Digital (ECD) retirada o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) do ano-calendário de 2011. Constatou-se pelo histórico das entregas de DCTF a prática utilizada pela Recorrente consistente “em apresentar uma declaração original com reconhecimento de débitos a serem liquidados para em seguida retificá-las, zerando ou reduzindo os débitos anteriormente reconhecidos, ficando, portanto, com um diminuto ou nenhum passivo tributário para com a Fazenda Pública”. Confrontando os valores inseridos nos registros contábeis da Recorrente nas contas de fornecedores de serviços representativas de débitos referentes às retenções na fonte de CSLL, Pis e Cofins com os valores declarados nas DCTF's originais e retificadoras há divergências de valores. Para os lançamentos contábeis cujos pagamentos não foram identificados na contabilidade e nem comprovados mediante documentação hábil e idônea pela Recorrente a sua real efetividade, foram considerados como liquidados na data de seu registro à crédito na conta contábil correspondente às retenções sobre serviço de CSLL, Pis e Cofins, código 5952.

Constatou-se pelo histórico das entregas de DCTF a prática utilizada pela Recorrente consistente “em apresentar uma declaração original com reconhecimento de débitos a serem

liquidados para em seguida retificá-las, zerando ou reduzindo os débitos anteriormente reconhecidos, ficando, portanto, com um diminuto ou nenhum passivo tributário para com a Fazenda Pública”. Confrontando os valores inseridos nos registros contábeis da Recorrente nas contas de fornecedores de serviços representativas de débitos referentes às retenções na fonte de CSLL, Pis e Cofins com os valores declarados nas DCTF’s originais e retificadoras há divergências de valores. Para os lançamentos contábeis cujos pagamentos não foram identificados na contabilidade e nem comprovados mediante documentação hábil e idônea pela Recorrente a sua real efetividade, foram considerados como liquidados na data de seu registro à crédito na conta contábil correspondente às retenções sobre serviço de CSLL, Pis e Cofins, código 5952. Por essa razão se houve a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício. Resta incontestada intenção dolosa, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada. Permanece, assim, inalterada a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-67.230, de 20.01.2016, e-fls. 1987-1994, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

E, em se tratando de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% 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. Esse percentual será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. É o que dispõe expressamente o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tal norma foi aplicada à risca pela fiscalização, cabendo ressaltar que a impugnante não fez nenhuma objeção aos fundamentos em que se baseou o atuante para qualificar a multa de ofício. Logo, o cancelamento da penalidade imposta implicaria negar aplicação à legislação vigente, o que, conforme já exposto neste voto, é vedado a esta instância julgadora.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-67.230, de 20.01.2016, e-fls. 1987-1994, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional). Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita dolosa o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação

ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva