



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.730682/2015-70
ACÓRDÃO	1001-004.086 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro 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.

FALTA DE DECLARAÇÃO E FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRRF.

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 e a não declaração e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

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 alteração 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.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São corresponsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhes 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: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, 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 Imposto de Renda da Retido na Fonte (IRRF) com a exigência do crédito tributário no valor de

R\$2.728.249,59 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada referente aos meses do ano-calendário de 2011, e-fls. 02-08:

TRABALHO ASSALARIADO

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE TRABALHO ASSALARIADO

Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos de rendimentos do trabalho assalariado, conforme relatado em termo de verificação fiscal, que parte integrante deste. [...]

Enquadramento Legal

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

Art. 7º, caput, inciso I e § 1º, e art. 26 da Lei nº 7.713/88.

Arts. 3º e 16 da Lei nº 8.134/90.

Art. 620, caput e §§ 1º, 2º e 3º; Arts. 621, 624, 625, 626, 636, 637, 638, 641, 644 e 646; Art. 642, §§ 1º, 2º, 3º e 4º; e Art. 643, §§ 1º, 2º e 3º, do RIR/99.

Art. 4º, inciso II, da Lei nº 9.250/95, com redação dada pela Lei nº 11.727/08.

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

Responsável Solidário

Consta no Demonstrativo de Responsáveis Solidários, e-fls. 04.

CPF [...]

Nome JOSE MOREIRA DE ARAUJO NETO

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto Motivação Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99

Art. 723. 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 descontado na fonte (Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

Representação Fiscal para Fins Penais- Processo nº 15504.730683/2015-14

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal deste processo nº 15504.730682/2015-70, e-fls. 10-19:

7. CONCLUSÃO E INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

7.4. Os fatos descritos neste termo, retenções na fonte efetuadas pela contribuinte e não recolhidas configuram, em tese, crime contra a Ordem Tributária, definido no Art. 10 e no Art. 2º, II, da Lei 8.137 de 27/12/90, os quais ensejaram a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, acompanhada dos respectivos elementos de prova.

Consta na Representação Fiscal para Fins Penais formalizada no processo nº 15504.730683/2015-14:

[...] tendo encerrado os trabalhos de fiscalização da empresa NET SERVICE SA, C.N.P.J. nº 00.427.205/0001-58, com sede Rua Ministro Orozimbo Nonato 102 – Vila da Serra – Nova Lima/MG, CEP: 34.000-00, com a emissão dos Autos de Infração COMPROT nº 15504-730.682/2015-70, nos quais ficaram demonstrados os fatos que, em tese, configuram crimes contra a Ordem Tributária, definidos no Art. 1º e no Art. 2º, II, da Lei 8.137 de 27/12/90, formaliza a presente REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS COMPROT nº 15504- 730683/2015-14, acompanhada dos respectivos elementos de prova.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646:

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: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

IRRF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Mantém-se o lançamento de ofício dos valores efetivamente retidos a título de IRRF, mas não recolhidos mediante Darf nem confessados em DCTF até a data de

início do procedimento fiscal, exceção feita aos valores que, a esse tempo, já se encontravam devidamente parcelados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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 descontado na fonte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em julgar procedente em parte as impugnações, para manter, conforme indicado na conclusão do voto do relator, a exigência de IRRF no valor principal de R\$ 775.343,31, a ser acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 150%. [...]

De fato, consultando os sistemas informatizados da RFB, verifica-se que, nos autos do processo administrativo de nº 15504.722384/2012-63, cuja data de protocolo é 09/03/2012, o contribuinte requereu o parcelamento, entre outros, dos débitos de IRRF do código 0561 relativos aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 2011, nos valores de R\$ 120.738,61 e R\$ 42.856,01, respectivamente. Posteriormente, os débitos foram transferidos para o processo de nº 10680.722.089/2013-33 [...].

Considerando que o pedido de parcelamento de tais débitos importou em confissão irretratável de dívida e configurou confissão extrajudicial, impõe-se acolher a alegação dos impugnantes, para que, relativamente ao crédito tributário lançado dos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 2011, sejam eles exonerados da exigência correspondente aos valores anteriormente parcelados, conforme abaixo indicado:

PERÍODO DE APURAÇÃO	IRRF LANÇADO	IRRF CANCELADO	IRRF MANTIDO
JANEIRO/2011	113.881,33	113.881,33	0,00
FEVEREIRO/2011	68.807,87	42.856,01	25.951,86

[...]

Conclusão Diante do exposto, voto por julgar procedente em parte as impugnações, para manter, conforme abaixo indicado, a exigência de IRRF no valor principal de R\$ 775.343,31, a ser acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 150%.

Recurso Voluntário

Notificada em 12.07.2016, e-fls. 671, a Recorrente/Net Service Tecnologia Ltda. em peça única com o em peça única com o Recorrente/José Moreira de Araújo Neto apresentou o recurso voluntário em 11.08.2016, e-fls. 650-669, 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:

IV – DO DIREITO

IV.1 – RAZÕES PARA A REFORMA (PARCIAL) DO ACÓRDÃO Nº 02-69.255:

IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

13 - Conquanto a i. DRJ/BHE tenha afastado parcialmente a cobrança do crédito tributário vindicado pela Fiscalização, em razão da realização de parcelamento por parte da primeira Recorrente, demonstrar-se-á, nas laudas seguintes, que não há substrato fático e jurídico que valide a cobrança remanescente dos tributos e da multa de ofício qualificada. Veja-se.

IV.1.1 – PRELIMINAR: ILEGITIMIDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA

14 - Preliminarmente, é preciso explicitar que a inclusão do Diretor Presidente, segundo Recorrente, no polo passivo da relação jurídico-tributária, como responsável tributário solidário, foi promovida, a uma, em extrapolação da competência fiscalizatória da Receita Federal e, a duas, aplicando-se incorretamente as normas de Direito Tributário regentes da matéria.

IV.1.2 – INCOMPETÊNCIA PARA IMPUTAR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

15 - Conforme se infere da decisão ora atacada, entendeu a DRJ/BHE que a portaria RFB 2.284/2010 disporia que os auditores fiscais da Receita Federal, na formalização da exigência fiscal, sempre identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, “reunir provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado”. Contudo, tal assertiva não merece prosperar. Explica-se.

16 - A Portaria n. 180/2010, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor, foi publicada em 26 de fevereiro de 2010 [...]

17 - Ao contrário do que sustenta a decisão ora atacada, o procedimento fiscal e o auto de infração que a ele seguiu têm como escopo promover o lançamento de ofício, consistente na formalização do crédito tributário mediante a determinação dos seus aspectos qualitativos e quantitativos.

18 - Este ato da fiscalização apenas tem como escopo dotar o crédito de liquidez, certeza e exigibilidade, não se prestando para impor, desde já, a responsabilização solidária do Diretor. É que a ação fiscal e o lançamento apenas se voltam para o crédito tributário e para a colheita de provas que permitam, posteriormente, se for o caso, a cobrança solidária da exação. A responsabilização de terceiros apenas poderá ocorrer por ato da Procuradoria da Fazenda Nacional. [...]

20 - Para tanto, a PGFN prescinde, inclusive, de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, bastando que conclua pela corresponsabilidade a partir de elementos constantes nos autos. Além disso, mesmo não constando na Certidão de Dívida Ativa, pode haver a requisição do redirecionamento no curso da execução fiscal, conforme notícia o informativo STJ nº 219-23 [...]

22 - Frente a isso, em prol do explicitado entendimento da Corte Administrativa, deve ser reconhecida, ao contrário do que restou na decisão atacada, a incompetência da fiscalização da RFB para promover a responsabilização solidária do Diretor Presidente, devendo o mesmo ser excluído lançamento realizado. Este expediente, por certo, pode ser realizado sem prejuízo de posterior ato da PGFN que, frente ao aporte probatório deste processo, entenda ser cabível a responsabilidade solidária. Resta claro, portanto, que as alegações aventadas na decisão ora atacada não merecem prosperar.

IV.1.3 – AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

23 - As hipóteses de responsabilidade tributária são aquelas elencadas nos arts. 128 a 137, do CTN, sendo que, no presente caso, caber-se-ia cogitar do art. 135, do CTN, que prevê a responsabilização do diretor em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme restou assentado na decisão recorrida. Veja-se:

“não se trata, pois, de simples inadimplemento, mas sim de grave descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário o imposto retido dos trabalhadores. Não há como negar aqui a ocorrência de infração à lei a legitimar a responsabilização dos administradores com base no art. 135, III, CTN.”

24 - Entretanto, ao revés do que restou assentado no excerto supramencionado, os contornos da responsabilização não se encerrariam na análise do aludido dispositivo; também, seria necessário indagar qual a sua “modalidade”.

25 - A responsabilidade tributária pode ocorrer nas seguintes modalidades: exclusiva, subsidiária e solidária. Na primeira, apenas o responsável responderia pelo crédito tributário; na segunda, ele responderia se não fosse possível cobrar do contribuinte; na terceira, ele e o contribuinte estariam em pé de igualdade, respondendo, concomitantemente, pela dívida.

26 - Pois bem. O que o art. 723, do Decreto 3.000/99, determina é que, caso o diretor tenha praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, caput, do CTN), e caso esse ato seja especificamente referente a imposto retido, mas não recolhido, responderia ele de modo solidário

com o contribuinte – no caso, a pessoa jurídica por ele dirigida (primeira Recorrente).

27 - O referido dispositivo não disse que, se houve imposto retido e não recolhido, o diretor deve responder, automaticamente, de forma solidária pelo crédito tributário! Isso porque a solidariedade é dependente da constatação da hipótese de responsabilidade [...]

29 - Por isso, a decisão recorrida merece ser retificada quando impõe a responsabilidade solidária automática do segundo Recorrente sem antes buscar, no procedimento fiscal, quais as provas inequívocas que admitem concluir que houve a prática de hipótese da responsabilidade tributária.

30 - Noutras palavras, não se constata na decisão a indicação de qualquer prova de que o Diretor, segundo recorrente e ora responsável tributário, praticou ato de com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

31 - E diga-se, este é um ônus do qual a RFB jamais poderia se desincumbir! Principalmente porque, conforme consignado no relatório fiscal, no item 1.5, e sumariamente ignorado pela decisão recorrida, tudo decorreu de equívoco do funcionário responsável pelo preenchimento e retificação das declarações, sem que o Diretor tivesse qualquer influência sobre sua atuação!

32 - Nesse cenário, uma vez que o segundo Recorrente não praticou nenhum ato ilegal autorizador da sua responsabilização solidária, conforme art. 135, do CTN c/c art. 723, do Decreto nº 3.000/99, e uma vez que a fiscalização não juntou aos autos nenhuma prova de que ele o tenha feito, urge que o ora responsável tributário seja retirado do polo passivo da relação jurídico-tributária, mediante sua exclusão do lançamento impugnado.

IV.1.4 – APLICAÇÃO EQUIVOCADA DA TABELA DE PROGRESSIVIDADE

33 - Em apertada síntese, sustentou-se na decisão que a “vigência da tabela progressiva mensal imediatamente acima teve início apenas em 01/04/2011, de modo que, até 31/03/2011, vigeu a tabela anterior, que até então se aplicava a partir do ano calendário de 2010, e não para o ano-calendário de 2010, como defendem, sem nenhuma razão, os Impugnantes”.

34 - Ora, conforme arts. 7º, I, e 25, da Lei nº 7.713/88, arts. 620 e 624, do Decreto nº 3.000/99, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre os ganhos do trabalho assalariado, é calculado conforme tabela progressiva de alíquotas. No caso dos autos, a aplicação da tabela se deu conforme se explicitou no item 3.2 do Relatório Fiscal: [...]

37 - Esse expediente, como é evidente, importou na consideração de faixa de isenção menos favorável ao contribuinte para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2011 - o que elevou a alíquota efetiva do IRRF, se comparada com a que seria decorrente da tabela para o ano-calendário de 2011.

38 - Mas, desde que houvesse permissivo legal para essa forma de aplicação da tabela de progressividade do IRRF, eventual prejuízo não seria, a princípio, oponível ao fisco.

39 - Não obstante, além de não haver disposição legal que autorize à fiscalização a cobrança do IRRF de 01/2011 a 03/2011 pela tabela para o ano-calendário de 2011 (art. 1º, IV da Lei 11.482/07, na redação dada pela Lei 11.945/09), há expressa determinação de que se proceda de forma contrária.

40 - Ao contrário do que restou assentado na decisão atacada, não houve “equivoco” algum por parte dos Recorrentes em relação ao início da produção de efeitos da nova tabela mensal. Ora, conforme já explicitado na Impugnação, explicando o dispositivo, o art. 1º, da Lei nº 12.469/11, é o que institui a tabela progressiva para o ano-calendário de 2011, incluindo o inciso V ao art. 1º, da Lei no 11.482/07, o qual foi utilizado pela fiscalização para calcular o IRRF apenas das competências de 04/2011 a 12/2011.

41 - Já o parágrafo único, do art. 1º, da Lei nº 12.469/11, dispõe sobre a utilização das tabelas progressivas, ao longo do ano-calendário.

42 - Frente a isso, de forma atípica, reconheça-se, o que art. 10, I, da Lei nº 12.469/11, quis impor é que a tabela progressiva para o ano-calendário de 2011, decorrente das alterações promovidas no art. 1º, V, da Lei nº 11.482/07, pelo art. 1º, da Lei nº 12.469/11, é aplicável para os créditos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 2011.

43 - E isso porque, por sua expressa dicção, a produção de efeitos do art. 1º, da Lei nº 12.469/11, no que tange à tabela progressiva para o ano-calendário de 2011, produz efeitos desde 1º de janeiro de 2011.

44 - Frente a isso, percebe-se que a decisão atacada se olvidou da observância de que o lançamento realizado se submete ao respectivo regramento – vinculação esta decorrente dos arts. 3º e 142, do CTN – ao determinar que, para os créditos de 01/2011 a 03/2011, deve-se a aplicar a tabela para o ano-calendário de 2010, prevista pelo art. 1º, IV da Lei 11.482/07, na redação dada pela Lei nº 11.945/09.

45 - É imperioso, pois, que haja sua retificação para se determinar que, em respeito ao art. 10, I, da Lei nº 12.469/11, seja aplicada a tabela para o ano-calendário de 2011, prevista pelo art. 1º, V, da Lei 11.482/07, na redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 12.469/11, também para as competências de 01/2011 a 03/2011.

IV.1.5 – EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO – INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA

46 - Como é cediço em nosso ordenamento jurídico, caso ocorra a promoção do lançamento de ofício do Imposto de Renda Retido na Fonte, dadas as hipóteses do art. 149, do CTN, deve ser aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, I, da

Lei nº 4.930/96, no importe de 75% sobre a diferença entre o tributo declarado e aquele efetivamente devido.

47 - No caso dos autos, a multa de ofício incidiu sobre a totalidade do tributo devido, porque entendeu-se que não houve declaração de qualquer valor, conforme consignado na decisão atacada [...].

48 - Em verdade, a fiscalização quis entender que não houve declaração de nenhum valor devido de IRRF (0561), pelo que o lançamento teve que se dar pelo valor integral do crédito devido, incidindo igualmente pelo valor integral a multa de ofício. Entretanto, agiu sem razão a DRJ/BHE, data vênia.

49 - Conforme se constata nas DCTF's retificadoras apresentadas, o IRRF (código 0561) de 01/2011 a 12/2011, foi regularmente declarado com valores superiores a zero, em momento anterior à formalização do lançamento, que se deu com a lavratura do auto de infração em 18/12/2015.

50 - E, conforme sedimentado entendimento derivado do que fez constar o C. STJ na Súmula nº 436, "a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco".

51 - Ou seja, uma vez declarado o crédito tributário, o Fisco já dispõe das informações necessárias para considerar o crédito tributário líquido, certo e exigível, dispensando o lançamento de ofício e, principalmente, a multa a ele atrelada.

52 - É importante ressaltar que não se está tratando da denúncia espontânea, prevista pelo art. 138, do CTN, apta a afastar a multa de ofício, mas que, conforme o parágrafo único deste artigo, bem como conforme o art. 7º, §1º, da Lei nº 70.235/72, é inaplicável se realizada após o início de qualquer procedimento administrativo.

53 - Está-se tratando, diferentemente, da efetiva realização de declaração, mediante DCTF's retificadoras, em momento anterior à lavratura do Auto de Infração (lançamento)- expediente que é apto, por si só, para já constituir o crédito tributário.

54 - Nesse sentido, ao contrário do que apregoa a decisão atacada, a multa de ofício apenas deve incidir sobre a diferença (se houver) entre o crédito tributário lançado de ofício e aquele previamente declarado nas DCTF's retificadoras em anexo, uma vez que os valores que já estavam declarados – e, portanto, constituídos – não poderiam ser objeto de novo lançamento oficioso e da multa correspondente.

IV.1.6 – INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%-AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO PARA SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO

55 - Ato contínuo, de maneira infundada, a decisão objurgada faz incidir a multa de ofício qualificada de 150%, prevista pelo §1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, asseverando que, “nº presente caso, configuram conduta dolosa e justificam a qualificação da multa não só a relevância dos valores e a respectiva conduta, mas todo o contexto fático-probatório dos autos, em que não se vislumbra nenhuma justificativa plausível para a prática das infrações descritas”.

56 - Contudo, conforme está sedimentado em nosso ordenamento jurídico, o “dolo” não se presume; noutras palavras, para que a fiscalização possa imputar conduta dolosa ao contribuinte, deve, antes, se incumbir do ônus de provar que este agiu não apenas com mera culpa (imprudência, negligência ou imperícia), mas sim com o intuito específico de praticar a infração prevista em lei.

57 - Não basta, à aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei 9.430/96, a simples circunstância de se estar diante de omissão de rendimentos, devendo ficar demonstrado a especial intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou das condições pessoais do contribuinte que afetem o tributo. Inteligência das Súmulas 14 e 25 do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

58 - As normas que preveem infrações podem ser divididas entre objetivas e subjetivas. As primeiras não levam em consideração a vontade do agente; havendo o resultado previsto na norma, independente da intenção do infrator, configura-se o ilícito. As segundas exigem o dolo ou culpa do infrator, que deve ser apurada em conformidade com a hipótese descrita na norma.

59 - O inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 cuida de infração subjetiva de caráter doloso. Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, aos quais se refere o dispositivo, definem três ilícitos, em que os infratores dirigem sua vontade com o escopo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou das condições pessoais do contribuinte que afetem o tributo (sonegação); impedir ou retardar o próprio acontecimento tributário ou de excluir ou modificar as suas características, a fim de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento (fraude); ou realizam ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando os efeitos da sonegação ou da fraude (conluio).

60 - Ora, ao contrário do determinado pela decisão atacada, a sanção deve ser proporcional ao ilícito cometido e desestimular a sua prática para que realize sua função repressiva e punitiva. Os aspectos subjetivos dessas infrações tornam os

limites da proibição de efeito confiscatório mais permeável e elástico do que se entenderia como razoável, caso se tratasse de uma infração objetiva.

61 - Não se revela consentâneo com o ideal de justiça tributária penalizar em patamar semelhante o contribuinte que deixa de pagar ou de declarar o tributo, sem intuito doloso, e o contribuinte que sonega, fraude ou conluio.

62 - O que evidencia o caráter confiscatório da multa é a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a sua consequência jurídica e, conforme está sedimentado em nosso ordenamento jurídico, o “dolo” não se presume; noutras palavras, para que a fiscalização possa imputar conduta dolosa ao contribuinte, deve, antes, se incumbir do ônus de provar que este agiu não apenas com mera culpa (imprudência, negligência ou imperícia), mas sim com o intuito específico de praticar a infração prevista em lei. [...]

66 - Pois bem, no caso dos autos, a despeito do citado entendimento, a fiscalização promoveu verdadeira presunção de dolo do contribuinte e do responsável, presumindo que ambos agiram com o intuito específico de praticar sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64).

67 - Mas, conforme visto, esta presunção é flagrantemente contrária ao Direito expresso tanto na celebrada jurisprudência do CARF, quanto em âmbito judicial e doutrinário. Isso porque, para que se pudesse cogitar da aplicação da multa qualificada do §1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, a RFB deveria ter colhido o mínimo de provas que indicasse o dolo dos agentes, principalmente para tentar refutar o que se consignou no item 1.5, do Relatório Fiscal, nº sentido de que “em resposta ao termo de intimação, o contribuinte alegou que houve um equívoco do funcionário responsável pelo preenchimento e retificação das declarações”.

68 - Em acréscimo, indício da ausência de dolo para simulação, fraude ou conluio é a apresentação das DCTF's retificadoras), que, corrigindo o equívoco mencionado, declarou o IRRF devido.

69 - Nesse cenário, ante a ausência de comprovação de dolo para simulação, fraude ou conluio, deve a multa de ofício ser minorada para o importe de 75%, fazendo incidir apenas o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Resta claro, portando, que a decisão recorrida merece reparos, conforme exaustivamente demonstrado.

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:

V – DOS PEDIDOS

70 - Por todo o exposto, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, a fim de que seja parcialmente reformado o Acórdão nº 08-32.510, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, com o acolhimento integral dos pedidos arrolados na

impugnação de ambos os Recorrentes, cancelando-se, integralmente, o lançamento tributário ora atacado.

O Recorrente/José Moreira de Araújo Neto apresentou o recurso voluntário em 11.08.2016, fls. 675-694, 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:

IV – DO DIREITO

IV.1 – RAZÕES PARA A REFORMA (PARCIAL) DO ACÓRDÃO Nº 02-69.255:

IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

13 - Conquanto a i. DRJ/BHE tenha afastado parcialmente a cobrança do crédito tributário vindicado pela Fiscalização, em razão da realização de parcelamento por parte da primeira Recorrente, demonstrar-se-á, nas laudas seguintes, que não há substrato fático e jurídico que valide a cobrança remanescente dos tributos e da multa de ofício qualificada. Veja-se.

IV.1.1 – PRELIMINAR: ILEGITIMIDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA

14 - Preliminarmente, é preciso explicitar que a inclusão do Diretor Presidente, segundo Recorrente, no polo passivo da relação jurídico-tributária, como responsável tributário solidário, foi promovida, a uma, em extrapolação da competência fiscalizatória da Receita Federal e, a duas, aplicando-se incorretamente as normas de Direito Tributário regentes da matéria.

IV.1.2 – INCOMPETÊNCIA PARA IMPUTAR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

15 - Conforme se infere da decisão ora atacada, entendeu a DRJ/BHE que a portaria RFB 2.284/2010 disporia que os auditores fiscais da Receita Federal, na formalização da exigência fiscal, sempre identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, “reunir provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado”. Contudo, tal assertiva não merece prosperar. Explica-se.

16 - A Portaria n. 180/2010, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor, foi publicada em 26 de fevereiro de 2010 [...]

17 - Ao contrário do que sustenta a decisão ora atacada, o procedimento fiscal e o auto de infração que a ele seguiu têm como escopo promover o lançamento de ofício, consistente na formalização do crédito tributário mediante a determinação dos seus aspectos qualitativos e quantitativos.

18 - Este ato da fiscalização apenas tem como escopo dotar o crédito de liquidez, certeza e exigibilidade, não se prestando para impor, desde já, a responsabilização solidária do Diretor. É que a ação fiscal e o lançamento apenas se voltam para o crédito tributário e para a colheita de provas que permitam, posteriormente, se

for o caso, a cobrança solidária da exação. A responsabilização de terceiros apenas poderá ocorrer por ato da Procuradoria da Fazenda Nacional. [...]

20 - Para tanto, a PGFN prescinde, inclusive, de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, bastando que conclua pela corresponsabilidade a partir de elementos constantes nos autos. Além disso, mesmo não constando na Certidão de Dívida Ativa, pode haver a requisição do redirecionamento no curso da execução fiscal, conforme noticia o informativo STJ nº 219-23 [...]

22 - Frente a isso, em prol do explicitado entendimento da Corte Administrativa, deve ser reconhecida, ao contrário do que restou na decisão atacada, a incompetência da fiscalização da RFB para promover a responsabilização solidária do Diretor Presidente, devendo o mesmo ser excluído lançamento realizado. Este expediente, por certo, pode ser realizado sem prejuízo de posterior ato da PGFN que, frente ao aporte probatório deste processo, entenda ser cabível a responsabilidade solidária. Resta claro, portanto, que as alegações aventadas na decisão ora atacada não merecem prosperar.

IV.1.3 – AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

23 - As hipóteses de responsabilidade tributária são aquelas elencadas nos arts. 128 a 137, do CTN, sendo que, no presente caso, caber-se-ia cogitar do art. 135, do CTN, que prevê a responsabilização do diretor em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme restou assentado na decisão recorrida. Veja-se:

“não se trata, pois, de simples inadimplemento, mas sim de grave descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário o imposto retido dos trabalhadores. Não há como negar aqui a ocorrência de infração à lei a legitimar a responsabilização dos administradores com base no art. 135, III, CTN.”

24 - Entretanto, ao revés do que restou assentado no excerto supramencionado, os contornos da responsabilização não se encerrariam na análise do aludido dispositivo; também, seria necessário indagar qual a sua “modalidade”.

25 - A responsabilidade tributária pode ocorrer nas seguintes modalidades: exclusiva, subsidiária e solidária. Na primeira, apenas o responsável responderia pelo crédito tributário; na segunda, ele responderia se não fosse possível cobrar do contribuinte; na terceira, ele e o contribuinte estariam em pé de igualdade, respondendo, concomitantemente, pela dívida.

26 - Pois bem. O que o art. 723, do Decreto 3.000/99, determina é que, caso o diretor tenha praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, caput, do CTN), e caso esse ato seja especificamente referente a imposto retido, mas não recolhido, responderia ele de modo solidário com o contribuinte – no caso, a pessoa jurídica por ele dirigida (primeira Recorrente).

27 - O referido dispositivo não disse que, se houve imposto retido e não recolhido, o diretor deve responder, automaticamente, de forma solidária pelo crédito tributário! Isso porque a solidariedade é dependente da constatação da hipótese de responsabilidade [...]

29 - Por isso, a decisão recorrida merece ser retificada quando impõe a responsabilidade solidária automática do segundo Recorrente sem antes buscar, no procedimento fiscal, quais as provas inequívocas que admitem concluir que houve a prática de hipótese da responsabilidade tributária.

30 - Noutras palavras, não se constata na decisão a indicação de qualquer prova de que o Diretor, segundo recorrente e ora responsável tributário, praticou ato de com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

31 - E diga-se, este é um ônus do qual a RFB jamais poderia se desincumbir! Principalmente porque, conforme consignado no relatório fiscal, no item 1.5, e sumariamente ignorado pela decisão recorrida, tudo decorreu de equívoco do funcionário responsável pelo preenchimento e retificação das declarações, sem que o Diretor tivesse qualquer influência sobre sua atuação!

32 - Nesse cenário, uma vez que o segundo Recorrente não praticou nenhum ato ilegal autorizador da sua responsabilização solidária, conforme art. 135, do CTN c/c art. 723, do Decreto nº 3.000/99, e uma vez que a fiscalização não juntou aos autos nenhuma prova de que ele o tenha feito, urge que o ora responsável tributário seja retirado do polo passivo da relação jurídico-tributária, mediante sua exclusão do lançamento impugnado.

IV.1.4 – APLICAÇÃO EQUIVOCADA DA TABELA DE PROGRESSIVIDADE

33 - Em apertada síntese, sustentou-se na decisão que a “vigência da tabela progressiva mensal imediatamente acima teve início apenas em 01/04/2011, de modo que, até 31/03/2011, vigeu a tabela anterior, que até então se aplicava a partir do ano calendário de 2010, e não para o ano-calendário de 2010, como defendem, sem nenhuma razão, os Impugnantes”.

34 - Ora, conforme arts. 7º, I, e 25, da Lei nº 7.713/88, arts. 620 e 624, do Decreto nº 3.000/99, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre o os ganhos do trabalho assalariado, é calculado conforme tabela progressiva de alíquotas. No caso dos autos, a aplicação da tabela se deu conforme se explicitou no item 3.2 do Relatório Fiscal: [...]

37 - Esse expediente, como é evidente, importou na consideração de faixa de isenção menos favorável ao contribuinte para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2011 - o que elevou a alíquota efetiva do IRRF, se comparada com a que seria decorrente da tabela para o ano-calendário de 2011.

38 - Mas, desde que houvesse permissivo legal para essa forma de aplicação da tabela de progressividade do IRRF, eventual prejuízo não seria, a princípio, oponível ao fisco.

39 - Não obstante, além de não haver disposição legal que autorize à fiscalização a cobrança do IRRF de 01/2011 a 03/2011 pela tabela para o ano-calendário de 2011 (art. 1º, IV da Lei 11.482/07, na redação dada pela Lei 11.945/09), há expressa determinação de que se proceda de forma contrária.

40 - Ao contrário do que restou assentado na decisão atacada, não houve “equivoco” algum por parte dos Recorrentes em relação ao início da produção de efeitos da nova tabela mensal. Ora, conforme já explicitado na Impugnação, explicando o dispositivo, o art. 1º, da Lei nº 12.469/11, é o que institui a tabela progressiva para o ano-calendário de 2011, incluindo o inciso V ao art. 1º, da Lei no 11.482/07, o qual foi utilizado pela fiscalização para calcular o IRRF apenas das competências de 04/2011 a 12/2011.

41 - Já o parágrafo único, do art. 1º, da Lei nº 12.469/11, dispõe sobre a utilização das tabelas progressivas, ao longo do ano-calendário.

42 - Frente a isso, de forma atípica, reconheça-se, o que art. 10, I, da Lei nº 12.469/11, quis impor é que a tabela progressiva para o ano-calendário de 2011, decorrente das alterações promovidas no art. 1º, V, da Lei nº 11.482/07, pelo art. 1º, da Lei nº 12.469/11, é aplicável para os créditos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 2011.

43 - E isso porque, por sua expressa dicção, a produção de efeitos do art. 1º, da Lei nº 12.469/11, no que tange à tabela progressiva para o ano-calendário de 2011, produz efeitos desde 1º de janeiro de 2011.

44 - Frente a isso, percebe-se que a decisão atacada se olvidou da observância de que o lançamento realizado se submete ao respectivo regramento – vinculação esta decorrente dos arts. 3º e 142, do CTN – ao determinar que, para os créditos de 01/2011 a 03/2011, deve-se a aplicar a tabela para o ano-calendário de 2010, prevista pelo art. 1º, IV da Lei 11.482/07, na redação dada pela Lei nº 11.945/09.

45 - É imperioso, pois, que haja sua retificação para se determinar que, em respeito ao art. 10, I, da Lei nº 12.469/11, seja aplicada a tabela para o ano-calendário de 2011, prevista pelo art. 1º, V, da Lei 11.482/07, na redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 12.469/11, também para as competências de 01/2011 a 03/2011.

IV.1.5 – EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO – INDEVIDA DESCONSIDERAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA

46 - Como é cediço em nosso ordenamento jurídico, caso ocorra a promoção do lançamento de ofício do Imposto de Renda Retido na Fonte, dadas as hipóteses do art. 149, do CTN, deve ser aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 4.930/96, no importe de 75% sobre a diferença entre o tributo declarado e aquele efetivamente devido.

47 - No caso dos autos, a multa de ofício incidiu sobre a totalidade do tributo devido, porque entendeu-se que não houve declaração de qualquer valor, conforme consignado na decisão atacada [...].

48 - Em verdade, a fiscalização quis entender que não houve declaração de nenhum valor devido de IRRF (0561), pelo que o lançamento teve que se dar pelo valor integral do crédito devido, incidindo igualmente pelo valor integral a multa de ofício. Entretanto, agiu sem razão a DRJ/BHE, data vênia.

49 - Conforme se constata nas DCTF's retificadoras apresentadas, o IRRF (código 0561) de 01/2011 a 12/2011, foi regularmente declarado com valores superiores a zero, em momento anterior à formalização do lançamento, que se deu com a lavratura do auto de infração em 18/12/2015.

50 - E, conforme sedimentado entendimento derivado do que fez constar o C. STJ na Súmula nº 436, "a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco".

51 - Ou seja, uma vez declarado o crédito tributário, o Fisco já dispõe das informações necessárias para considerar o crédito tributário líquido, certo e exigível, dispensando o lançamento de ofício e, principalmente, a multa a ele atrelada.

52 - É importante ressaltar que não se está tratando da denúncia espontânea, prevista pelo art. 138, do CTN, apta a afastar a multa de ofício, mas que, conforme o parágrafo único deste artigo, bem como conforme o art. 7º, §1º, da Lei nº 70.235/72, é inaplicável se realizada após o início de qualquer procedimento administrativo.

53 - Está-se tratando, diferentemente, da efetiva realização de declaração, mediante DCTF's retificadoras, em momento anterior à lavratura do Auto de Infração (lançamento)- expediente que é apto, por si só, para já constituir o crédito tributário.

54 - Nesse sentido, ao contrário do que apregoa a decisão atacada, a multa de ofício apenas deve incidir sobre a diferença (se houver) entre o crédito tributário lançado de ofício e aquele previamente declarado nas DCTF's retificadoras em anexo, uma vez que os valores que já estavam declarados – e, portanto, constituídos– não poderiam ser objeto de novo lançamento oficioso e da multa correspondente.

IV.1.6 – INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%-AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO PARA SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO

55 - Ato contínuo, de maneira infundada, a decisão objurgada faz incidir a multa de ofício qualificada de 150%, prevista pelo §1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, asseverando que, "nº presente caso, configuram conduta dolosa e justificam a

qualificação da multa não só a relevância dos valores e a respectiva conduta, mas todo o contexto fático-probatório dos autos, em que não se vislumbra nenhuma justificativa plausível para a prática das infrações descritas”.

56 - Contudo, conforme está sedimentado em nosso ordenamento jurídico, o “dolo” não se presume; noutras palavras, para que a fiscalização possa imputar conduta dolosa ao contribuinte, deve, antes, se incumbir do ônus de provar que este agiu não apenas com mera culpa (imprudência, negligência ou imperícia), mas sim com o intuito específico de praticar a infração prevista em lei.

57 - Não basta, à aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei 9.430/96, a simples circunstância de se estar diante de omissão de rendimentos, devendo ficar demonstrado a especial intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou das condições pessoais do contribuinte que afetem o tributo. Inteligência das Súmulas 14 e 25 do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

58 - As normas que preveem infrações podem ser divididas entre objetivas e subjetivas. As primeiras não levam em consideração a vontade do agente; havendo o resultado previsto na norma, independente da intenção do infrator, configura-se o ilícito. As segundas exigem o dolo ou culpa do infrator, que deve ser apurada em conformidade com a hipótese descrita na norma.

59 - O inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 cuida de infração subjetiva de caráter doloso. Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, aos quais se refere o dispositivo, definem três ilícitos, em que os infratores dirigem sua vontade com o escopo de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo ou das condições pessoais do contribuinte que afetem o tributo (sonegação); impedir ou retardar o próprio acontecimento tributário ou de excluir ou modificar as suas características, a fim de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento (fraude); ou realizam ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando os efeitos da sonegação ou da fraude (conluio).

60 - Ora, ao contrário do determinado pela decisão atacada, a sanção deve ser proporcional ao ilícito cometido e desestimular a sua prática para que realize sua função repressiva e punitiva. Os aspectos subjetivos dessas infrações tornam os limites da proibição de efeito confiscatório mais permeável e elástico do que se entenderia como razoável, caso se tratasse de uma infração objetiva.

61 - Não se revela consentâneo com o ideal de justiça tributária penalizar em patamar semelhante o contribuinte que deixa de pagar ou de declarar o tributo, sem intuito doloso, e o contribuinte que sonega, fraude ou age em conluio.

62 - O que evidencia o caráter confiscatório da multa é a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a sua consequência jurídica e, conforme está sedimentado em nosso ordenamento jurídico, o “dolo” não se presume; noutras palavras, para que a fiscalização possa imputar conduta dolosa ao contribuinte, deve, antes, se incumbir do ônus de provar que este agiu não apenas com mera culpa (imprudência, negligência ou imperícia), mas sim com o intuito específico de praticar a infração prevista em lei. [...]

66 - Pois bem, no caso dos autos, a despeito do citado entendimento, a fiscalização promoveu verdadeira presunção de dolo do contribuinte e do responsável, presumindo que ambos agiram com o intuito específico de praticar sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64).

67 - Mas, conforme visto, esta presunção é flagrantemente contrária ao Direito expresso tanto na celebrada jurisprudência do CARF, quanto em âmbito judicial e doutrinário. Isso porque, para que se pudesse cogitar da aplicação da multa qualificada do §1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, a RFB deveria ter colhido o mínimo de provas que indicasse o dolo dos agentes, principalmente para tentar refutar o que se consignou no item 1.5, do Relatório Fiscal, nº sentido de que “em resposta ao termo de intimação, o contribuinte alegou que houve um equívoco do funcionário responsável pelo preenchimento e retificação das declarações”.

68 - Em acréscimo, indício da ausência de dolo para simulação, fraude ou conluio é a apresentação das DCTF's retificadoras), que, corrigindo o equívoco mencionado, declarou o IRRF devido.

69 - Nesse cenário, ante a ausência de comprovação de dolo para simulação, fraude ou conluio, deve a multa de ofício ser minorada para o importe de 75%, fazendo incidir apenas o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Resta claro, portando, que a decisão recorrida merece reparos, conforme exaustivamente demonstrado.

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:

V — Dos PEDIDOS

70 - Por todo o exposto, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, a fim de que seja parcialmente reformado o Acórdão nº 08-32.510, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, com o acolhimento integral dos pedidos arrolados na impugnação de ambos os Recorrentes, cancelando-se, integralmente, o lançamento tributário ora atacado.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente/Net Service Tecnologia Ltda. e pelo Recorrente/José Moreira de Araújo Neto atendem 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.

Consta no Despacho de Encaminhamento Secat/DRF/BHE, de 23.08.2016, e-fl. 696:

Encaminhe-se ao CARF para julgamento dos Recursos Voluntários apresentados pelos sujeitos passivos. Ressalte-se que o solidário, apesar de não ter sido cientificado do acórdão de impugnação, apresentou espontaneamente o seu recurso voluntário reconhecendo-se intimado da decisão da DRJ/BHE/MG.

Assim, deles tomo conhecimento, conforme art. 15 e § 4º do art. 218 do Código de Processo Civil (CPC).

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, e-fls. 123-124 (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, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 10-19.

Restou comprovado que durante o procedimento fiscal, quando já não tinha espontaneidade para fazê-lo, a Recorrente entregou as DCTF retificadoras em 22.08.2014 e 12.12.2014, e-fls. 462-497, 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 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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):

Alegação de que houve indevida desconsideração de DCTF's retificadoras De acordo com os impugnantes, "a multa de ofício apenas deve incidir sobre a diferença (se houver) entre o crédito tributário lançado de ofício e aquele previamente declarado nas DCTF's retificadoras em anexo (doc. nº 06), uma vez que os valores que já estavam declarados – e, portanto, constituídos – não poderiam ser objeto de novo lançamento oficioso e da multa correspondente".

Mas não lhes assiste razão. Senão, veja-se:

Vale ressaltar, inicialmente, que a ciência do termo de início do procedimento fiscal deu-se em 24/04/2014, conforme relatou a autoridade lançadora em seu termo de verificação fiscal. Confira-se:

1.2. A ação fiscal teve início com a lavratura pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Marcio Elieser Salomão, do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF, do qual o contribuinte tomou ciência em 24/04/2014. Inicialmente, as determinações contidas no MPF abrangiam a fiscalização de PIS, COFINS e as retenções na fonte de Imposto de Renda e das Contribuições Sociais, referentes ao ano-calendário de 2011. Assim sendo, o Auditor Marcio Elieser Salomão desenvolveu o procedimento fiscal até janeiro de 2015, tendo encerrado parcialmente a fiscalização mediante a lavratura de auto de infração referente aos débitos apurados de PIS, COFINS, IRRF (código 1708), constante do processo protocolado sob o número 15504.730583/2014-15.

1.3. Posteriormente ao encerramento parcial, a auditora que subscreve este termo, continuou o procedimento fiscal visando a apuração do Imposto de Renda Retido na Fonte de trabalho assalariado, código 0561.

1.4. Cumpre esclarecer que o Auditor Fiscal que conduzia o procedimento fiscal já havia solicitado, por meio do referido TIPF e de outras intimações posteriores, documentos e esclarecimentos relativos às informações constantes das DCTF's retificadoras, as quais alteraram os valores originais para zero. Tais retificações serviram para desonerar o contribuinte de seus débitos tributários em dissonância com os registros incluídos nas demais declarações e demonstrativos, bem como em sua escrita contábil.

1.5. Por meio do mencionado TIPF, foi solicitado justificativa por escrito para as diferenças entre os valores informados nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, do ano-calendário de 2011, relativas aos códigos 0561 (trabalho assalariado). Em resposta ao termo de intimação, o contribuinte alegou que houve um equívoco do funcionário responsável pelo preenchimento e retificação das declarações. (...)

1.9. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04, cuja ciência ocorreu em 07/11/2014, foi dado ciência ao contribuinte da ineficácia das DCTF's retificadoras apresentadas durante o curso do procedimento fiscal devido à perda de espontaneidade. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, cuja ciência ocorreu em 05/12/2014, foi solicitado ao contribuinte documentos referentes aos tributos, cujo lançamento ocorreu em janeiro de 2015. Em 20 de janeiro de 2015, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 6, cuja ciência ocorreu em 22/01/2015 foi solicitado ao contribuinte cópia da última alteração contratual.

1.10. Assim, iniciando a atuação da Auditora que subscreve este, foram solicitados por meio do Termo de Intimação Fiscal, cuja ciência ocorreu em 09/03/2015, os comprovantes dos pagamentos (depósitos bancários e/ou recibos) dos rendimentos do trabalho assalariado efetuados pela empresa a seus trabalhadores segurados empregados, contribuintes individuais, avulsos e estagiários, relativos à folha de pagamento do mês 02/2011 e de 09/2011.

Também foram solicitados demonstrativos, contendo informações relativas ao imposto de renda retido na fonte 0561, informando o mês de referência, mês de pagamento da verba, nome do empregado/contribuinte individual, CPF, total de proventos, total de descontos, valor líquido recebido, totalizadas por mês, para todo o ano de 2011.

Assim, não se pode considerar espontânea a confissão de débitos relativos aos períodos e tributos fiscalizados efetuada mediante as DCTF's retificadoras em questão.

Conforme indicam as cópias anexadas a fls. 590/625, elas só foram entregues em 22/08/2014 e 12/12/2014, ou seja, são posteriores 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.

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 súmula do STJ invocada pelos impugnantes, de nº 436 e segundo a qual “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”, cumpre tão somente ponderar 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. E, em se tratando de lançamento de ofício, revela-se indeclinável a imposição de multa de ofício.

Impõe-se, pois, rejeitar a alegação em apreço.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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 IRRF – 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.

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determina:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; [...]

Art. 26. O valor da Gratificação de Natal (13º salário) a que se referem as Leis nº 4.090, de 13 de julho de 1962, e de nº 4.281, de 8 de novembro de 1963, e o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, será tributado à mesma alíquota (art. 25) a que estiver sujeito o rendimento mensal do contribuinte, antes de sua inclusão.

A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, prescreve:

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês. [...]

Art. 16. O imposto de renda previsto no art. 26 da Lei nº 7.713, de 1988, incidente sobre o décimo terceiro salário art. 7º, VIII, da Constituição), será calculado de acordo com as seguintes normas:

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

Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso I).

Art. 625. O cálculo do imposto na fonte relativo a férias de empregados será efetuado separadamente dos demais rendimentos pagos ao beneficiário, no mês, com base na tabela progressiva (art.620).

§ 1º A base de cálculo do imposto corresponderá ao valor das férias pago ao empregado, acrescido dos abonos previstos no art. 7º, inciso XVII, da Constituição e no art. 143 da Consolidação das Leis do Trabalho.

§ 2º Na determinação da base de cálculo, serão admitidas as deduções de que trata a Seção VI deste Capítulo.

Art. 626. As importâncias recebidas pelos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados das empresas, na forma da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999, serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos. [...]

Art. 636. Os rendimentos efetivamente pagos aos sócios ou ao titular da microempresa e empresa de pequeno porte, correspondentes a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados sujeitam-se à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620 (Lei nº 9.317, de 1996, art. 25).

Art. 637. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma prevista no art. 620, os rendimentos pagos aos titulares, sócios, dirigentes, administradores e conselheiros de pessoas jurídicas, a título de remuneração mensal por prestação de serviços, de gratificação ou participação no resultado (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 99, Decreto-Lei nº 1.814, de 28 de novembro de 1980, arts. 1º e 2º, parágrafo único, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II). [...]

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).

O IRRF, código 0561, refere-se à pagamento de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebidos por pessoa física residente no Brasil (art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988).

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. 10-19, (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 no arquivo de folha de pagamento relativamente ao IRRF, código 0561, do ano-calendário de 2011. Constatou-se por meio da escrituração contábil, dos demonstrativos, das folhas de pagamento em meio digital, das planilhas apresentadas e recibos de pagamento bancário, que a Recorrente deixou de declarar e recolher os valores de IRRF por ela retidos na fonte referentes ao ano de 2011. Diante da inexistência de valores declarados em DCTF e da falta de recolhimento de tais tributos procedeu-se à constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício do IRRF incidente sobre pagamentos de rendimentos do trabalho assalariado, código 0561, com exceção do período de apuração referente a março de 2011, por ter sido objeto de pedido de parcelamento formalizado no processo 15.504.722.133/2012-89.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (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-fls. 10-19:

Das Retenções na Fonte Efetuadas pela NET SERVICE — Código de Retenção 0561

3.1. Com relação ao código de receita 0561, os fatos geradores das retenções na fonte de IRRF efetuadas pela contribuinte são os pagamentos de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título, indenização sujeita a tributação, ordenado, vencimento, provento de aposentadoria, reserva ou reforma, pensão civil ou militar, soldo, pro labore, remuneração indireta, retirada, vantagem, subsídio, comissão, corretagem, benefício (remuneração mensal ou prestação única) da previdência social e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebidos por pessoa física residente no Brasil. Os beneficiários são as pessoas físicas residentes no Brasil, remuneradas em virtude de trabalhos ou serviços prestados no exercício de empregos, cargos ou funções.

3.2. O imposto é calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal sobre a base de cálculo mensal. Para o ano-calendário de 2011 foram utilizadas as tabelas progressivas constantes do Art. 1º, IV da Lei 11.482 de 31/05/2007, na redação dada pela Lei 11.945 de 04/06/2009 (de 01/2011 a 03/2011) e inciso V, incluído pela Lei 12.469 de 26/08/2011 (de 04/2011 a 12/2011). Para determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto na fonte, podem ser deduzidos do rendimento bruto:

a) as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do direito de família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais, ou por escritura pública;

b) a quantia, por dependente, de:

- b.1) R\$ 150,69, nos meses de janeiro a março;
- b.2) R\$ 157,47, nos meses de abril a dezembro;
- c) as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- d) as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no Brasil e as contribuições para o Fapi, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social no caso de trabalhador com vínculo empregatício ou de administrador que seja também contribuinte do regime geral de previdência social;
- e) o valor correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ou por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos de idade de até:
- e.1) R\$ 1.499,15, nos meses de janeiro a março;
- e.2) R\$ 1.566,61, nos meses de abril a dezembro.
- 3.3. O imposto retido será considerado redução do devido na declaração de rendimentos da pessoa física, exceto o relativo ao décimo terceiro salário.
- 3.4. Compete à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento, cujo prazo era até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês da ocorrência dos fatos geradores.
- 3.5. A obrigatoriedade da tributação na fonte relativa ao código 0561 está disciplinada nos Art. 624 e 637 do RIR/99.
- 3.6. Feitas as explicações preliminares, passaremos à análise dos fatos geradores do imposto.
- 3.7. A empresa foi intimada por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal e de outros Termos a apresentar informações dos trabalhadores segurados empregados, contribuintes individuais, avulsos e estagiários, em meio digital, de todos os estabelecimentos da empresa, de acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006) referentes aos meses de 12/2010 a 12/2011 (inclusive 13º salário).
- 3.8. Com base nas informações em meio digital das folhas de pagamentos em confrontação com outros documentos, esta fiscalização obteve os valores do IRRF no período de 01/2011 a 12/2011.
- 3.9. Visando a verificar se a NETSERVICE efetivamente reteve os valores de IRRF informados nas folhas de pagamento digitais apresentadas, a fiscalização solicitou, por amostragem, os comprovantes dos pagamentos (depósitos

bancários e/ou recibos) dos rendimentos do trabalho assalariado efetuados pela empresa a seus trabalhadores segurados empregados, contribuintes individuais, avulsos e estagiários, relativos às folhas de pagamento dos meses de 02/2011 e de 09/2011. A empresa apresentou os comprovantes solicitados.

3.10. Da análise dos comprovantes apresentados constatou-se, por amostragem, que os beneficiários dos pagamentos receberam os valores líquidos constantes das folhas de pagamento em meio digital e, portanto, houve a efetiva retenção de IRRF (código de retenção 0561).

3.11. Os valores retidos pela contribuinte referentes ao código de retenção 0561 constam do Anexo I. Este Anexo detalha por mês de pagamento, por mês de referência, por CPF e Nome do beneficiário, o valor do IRRF retido (inclusive 13º salário e férias).

3.12. Diante dos fatos narrados e conforme se depreende da legislação citada, a empresa deixou de recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte referente ao código 0561, referentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011. Entretanto, em relação ao período de março de 2011, o valor de retenção na fonte foi incluído em pedido de parcelamento vinculado ao processo 15504-722.133/2012-89, razão pela qual não foi incluído no auto de infração.

4. DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

4.1. Inexistência de Recolhimento do Imposto de Renda retido na fonte (Código 0561).

4.1.1. Ficou constatado, através da escrituração contábil, dos demonstrativos, das folhas de pagamento em meio digital, das planilhas apresentadas e recibos de pagamento bancário que a empresa deixou de declarar e recolher os valores de IRRF por ela retidos na fonte referentes ao ano de 2011. [...]

5. DA DATA DE OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES

5.1. Para apuração do IRRF retido na fonte pela contribuinte, foi considerada como data da ocorrência dos fatos geradores, para o período de 01/2011 a 12/2011, o período de apuração constantes nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital (para o código de retenção 0561).

Os valores de IRRF incidentes sobre pagamentos de rendimentos do trabalho assalariado, código 0561, foram apurados de ofício com base em informações constantes DCTF, DIRF, DARF e arquivo de folha de pagamento.

A tabela progressiva mensal vigente para o ano-calendário de 2011: (a) para os fatos geradores de janeiro a março está prevista na Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 com redação dada pela Lei nº 11.945 de 04 de junho de 2009; e (b) para os fatos geradores de abril a dezembro está prevista na Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 com redação dada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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):

Alegação de que houve aplicação equivocada da tabela progressiva

Ao discorrer sobre a apuração do IRRF do código 0561, a autoridade lançadora consignou, no termo de verificação fiscal, os seguintes esclarecimentos acerca da utilização da tabela progressiva mensal:

3.2. O imposto é calculado mediante a utilização da tabela progressiva mensal sobre a base de cálculo mensal. Para o ano-calendário de 2011 foram utilizadas as tabelas progressivas constantes do Art. 1º, IV da Lei 11.482 de 31/05/2007, na redação dada pela Lei 11.945 de 04/06/2009 (de 01/2011 a 03/2011) e inciso V, incluído pela Lei 12.469 de 26/08/2011 (de 04/2011 a 12/2011). (...)Por sua vez, os impugnantes apontam um suposto equívoco na aplicação da legislação, nos seguintes termos:

(...) o lançamento realizado olvidou a lei a que está vinculado - vinculação esta decorrente dos arts. 3º e 142, do CTN - ao determinar que, para os créditos de 01/2011 a 03/2011, deve-se aplicar a tabela para o ano-calendário de 2010, prevista pelo art. 1º, IV da Lei 11.482/07, na redação dada pela Lei nº 11.945/09. (...)

É imperioso, pois, que haja sua retificação para se determinar que, em respeito ao art. 10, I, da Lei nº 12.469/11, seja aplicada a tabela para o ano-calendário de 2011, prevista pelo art. 1º, V, da Lei 11.482/07, na redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 12.469/11, também para as competências de 01/2011 a 03/2011.

Pois bem, de acordo com o art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as tabelas progressivas mensais relacionadas em seus incisos.

O art. 23 da Lei nº 11.945, de 2009 (com produção de efeitos a partir de 01/1/2009, segundo seu art. 33, I, "a"), deu ao inciso IV do art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007, a seguinte redação (sem grifos no original):

IV - a partir do ano-calendário de 2010:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

Já o art. 1º da Lei nº 12.469, de 2011 (com produção de efeitos a partir de 01/04/2011, segundo seu art. 10, III), além de dar nova redação ao inciso IV do art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007, também incluiu o inciso V a esse mesmo artigo. Confira-se (sem grifos nº original):

IV – para o ano-calendário de 2010:

V - para o ano-calendário de 2011:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.566,61	-	-
De 1.566,62 até 2.347,85	7,5	117,49
De 2.347,86 até 3.130,51	15	293,58
De 3.130,52 até 3.911,63	22,5	528,37
Acima de 3.911,63	27,5	723,95

Como se vê, a vigência da tabela progressiva mensal imediatamente acima teve início apenas em 01/04/2011, de modo que, até 31/03/2011, vigeu a tabela anterior, que até então se aplicava “a partir do ano-calendário de 2010” e não “para o ano-calendário de 2010”, como defendem, sem nenhuma razão, os impugnantes.

Em verdade, foram os impugnantes que se equivocaram em relação ao início da produção de efeitos da nova tabela mensal (prevista no inciso V da Lei nº 11.482, de 2007, incluído pela Lei nº 12.469, de 2011).

É que, segundo eles, em razão do disposto no inciso I do art. 10 da Lei nº 12.469, de 2011, essa produção de efeitos já se daria a partir de 01/01/2011. Veja-se abaixo o teor desse artigo (sem grifos no original):

Art. 10. Observado o disposto no art. 8º, esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos arts. 1º a 3º:

I - a partir de 1º de janeiro de 2011, para fins do disposto no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, relativamente ao ano-calendário de 2011;

II - (VETADO);

III - a partir de 1º de abril de 2011, para os demais casos.

Entretanto, o referido inciso I não diz respeito ao inciso V da Lei nº 11.482, de 2007 (que instituiu a nova tabela mensal), mas tão somente ao disposto no parágrafo único do art. 1º da mesma Lei nº 11.482, de 2007 (que trata do cálculo do imposto de renda anual).

É o inciso III do art. 10 da Lei nº 12.469, de 2011, acima reproduzido, que determina a vigência da nova tabela a partir de 01/04/2011.

Confira-se, por oportuno, o teor do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 11.482, de 2007:

Art. 1º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensais, em reais: (...)

Parágrafo único. O imposto de renda anual devido incidente sobre os rendimentos de que trata o caput deste artigo será calculado de acordo com tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário.

Cumpra, por conseguinte, rejeitar a alegação de que teria havido utilização equivocada das tabelas progressivas mensais para cálculo do imposto de renda.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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. 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 inoportunidade. 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, transitado em julgado em 30.08. 2010 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. 10-19, 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 inexistem valores declarados em DCTF comparativamente com as informações constantes em DIRF, escrituração contábil, demonstrativos, folhas de pagamento em meio digital, planilhas apresentadas e recibos de pagamento bancário. Restou evidenciado que a Recorrente deixou de declarar e recolher os valores de IRRF por ela retidos na fonte incidentes sobre pagamentos de rendimentos do trabalho assalariado, código 0561 referentes ao ano de 2011. Por essa razão se houve a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício. Resta inconteste 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 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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):

Contestação da qualificação da multa de ofício.

Os impugnantes ainda contestam o percentual de 150 % da multa aplicada. Mas, mais uma vez, sua pretensão não merece acolhimento. É o que se demonstra a seguir.

A redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que comina multas para o caso de lançamento de ofício, era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Já a redação atualmente vigente do mesmo artigo é a estabelecida pela Lei nº 11.488, de 2007, resultado da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007, mas sua substância não sofreu alterações, conforme se verifica pela transcrição abaixo.

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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

De acordo com o preceito supra, sendo lançadas de ofício diferenças de tributo ou contribuição não pagas ou recolhidas, deverá ser aplicada em princípio a multa de 75%. Na hipótese de o fato ser enquadrado numa das circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, abaixo reproduzidos, a infração é qualificada e o percentual da multa sobe para 150%.

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 impôsto 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.

Alega-se, no presente caso, que o percentual da multa deveria ser reduzido de 150% para 75%, pois não teria sido colhido “o mínimo de provas que indicasse o dolo dos agentes”.

Todavia, a causa de qualificação – que alcança, diga-se de passagem, todo o lançamento – está devidamente apontada nos itens do termo de verificação fiscal reproduzidos mais acima, onde se relata que foram apresentadas DCTF's retificadoras, “as quais alteraram os valores originais para zero” e “serviram para desonerar o contribuinte de seus débitos tributários em dissonância com os registros incluídos nas demais declarações e demonstrativos, bem como em sua escrita contábil”.

Com efeito, a autoridade lançadora fez ali referência ao encerramento anterior e parcial da ação fiscal em questão, que resultou na exigência do crédito tributário objeto do processo de nº 15504.730583/2014-15. Por bem detalhar as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada, notadamente a sonegação, vale transcrever aqui os excertos do termo de verificação fiscal lavrado nos autos do referido processo (sem grifos no original):

25 – Conforme já citado anteriormente, 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, como pode ser comprovado pelo quadro abaixo (...):

28 – Poderíamos até admitir como válida a explicação apresentada pela fiscalizado caso o equívoco se restringisse a uma DCTF específica, no entanto o que se verifica é a alteração sistemática e continuada das declarações para eximir o contribuinte do pagamento dos tributos devidos.

29 – Como forma de validar a argumentação do contribuinte pesquisamos ainda o comportamento da empresa em relação às DCTF's de outros períodos de apuração não abrangidos pelos trabalhos de auditoria. Percebe-se que desde agosto de 2010 há um movimento de entrega de declarações retificadoras com a finalidade de reduzir/suprimir tributos (...) Tal sistemática persistiu até o final de 2011 (...)

30 – Nos anos-calendário de 2012 e 2013 a Net Service utilizou o expediente de entregar as suas declarações com valores irrisórios de tributos. Percebe-se inclusive a retificação dessas declarações em 22/08/2014, portanto após o início dos procedimentos de auditoria fiscal iniciada na empresa. Abaixo se demonstra os valores totais dos créditos tributários administrados pela SRFB informados originalmente e aqueles inseridos nas DCTF's retificadoras entregues após o início da fiscalização [...].

31 – Portanto as justificativas do contribuinte não resistem ao confronto com as práticas que vem adotando por anos como forma de burlar o fisco.

Como se vê, no presente caso, configuram a conduta dolosa e justificam a qualificação da multa não só a relevância dos valores e a repetitividade da conduta, mas todo o contexto fático-probatório dos autos, em que não se vislumbra nenhuma justificativa plausível para a prática das infrações descritas.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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 alteração 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.

Sujeição Passiva Solidária

Os Recorrentes discordam da imputação da sujeição passiva solidária.

O Código Tributário Nacional prevê:

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. [...]

Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...]

II - as pessoas expressamente designadas por lei. [...]

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, determina:

Art. 8 – 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 produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

O responsável, embora não se revista da condição de contribuinte, guarda relação jurídica indireta decorrente de expressa disposição legal secundária dada a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido 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 130

A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

O Código Tributário Nacional estabelece as regras matrizes de responsabilidade tributária e as suas diretrizes. “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A obrigação de responder pela ocorrência do fato gerador é originalmente do contribuinte. A responsabilidade tributária tem estrutura própria e parte de um pressuposto de fato específico. A relação jurídica que envolve terceiro “em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte” facilita a arrecadação e assegura o crédito tributário “na condição de garante da Fazenda” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

A responsabilidade de terceiro decorre de norma especial e “evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Este terceiro pode ser responsabilizado na hipótese prevista “na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” que produz dano ao interesse da Fazenda Pública. A previsão legal de solidariedade entre devedores “pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente”. Desse modo, “o pagamento efetuado por um aproveite aos demais”, “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns” e “a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR, Tema 13).

O inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente à obrigação tributária resultante de ato praticado com infração de lei.

O art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, prevê que o representante da pessoa jurídica é responsável pelo crédito tributário correspondente ao não

recolhimento do imposto sobre a renda descontado na fonte referente ao período da respectiva representação.

No tocante ao representante da pessoa jurídica, a regra matriz de sua corresponsabilidade origina-se, dentre outras hipóteses, de ato praticado com infração de lei. Esta corresponsabilidade do gestor por ato de infração à lei é solidária. O contexto da pessoalidade cinge-se ao fato da atribuição da corresponsabilidade a terceiro pela obrigação tributária decorrente da ilicitude praticada pela pessoa que se encontre no exercício da gestão ou de comando (Recurso Especial nº 1455490/PR).

Há atribuição da corresponsabilidade dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” vinculados ao fato gerador “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados” com infração de lei tributária na esfera administrativa federal pelo fato do não adimplemento adequado da obrigação tributária principal ou acessória e seus consectários pela pessoa jurídica. Trata-se de instituto que enseja a pluralidade de sujeição passiva solidária relativa ao crédito tributário constituído como medida acautelatória (art. 135 do Código Tributário Nacional).

Estas condutas são a origem da corresponsabilidade contida no modelo teórico utilizado para delimitar o conjunto de pessoas alcançadas, quais sejam os gestores de pessoa jurídica constituída sob qualquer espécie contratual. Ressalte-se que, por via de regra, é inerente ao efetivo exercício dos poderes de preposto investido na qualidade de gestor da sociedade empresária com amplos poderes para a prática de todos os atos necessários ao bom e fiel desempenho da representação e liderança. Entre outras atribuições, o gestor tem o dever jurídico de planejar, organizar, tomar decisões, comandar, prestar informações verdadeiras e controlar os negócios societários. Incluem-se neste mister o acompanhamento da regularidade dos respectivos registros nos moldes definidos em preceitos legais dos atos atinentes às receitas auferidas, às despesas incorridas, aos haveres a receber, às obrigações contraídas e à organização social.

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça). Imprescindível que, para tanto, o responsável tenha agido com infração à lei (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente” (Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça). Necessário que se demonstre a localização e citação da sociedade empresária, bem como que o responsável ocupe o posto de gerente no momento da dissolução, e, simultaneamente, na ocasião do vencimento do tributo e não na data da ocorrência do fato gerador (Recurso Especial Repetitivo nº 1645281/SP - Tema 981).

O pressuposto da hipótese de incidência da norma de responsabilidade é a prática de ato, por quem esteja na representação da sociedade com infração à lei e que tenha implicado o

inadimplemento de obrigações tributárias (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR - Tema 13).

A investidura no cargo de gestor decorre de deliberação social necessariamente formalizada no ato de constituição da pessoa jurídica, que é de registro público obrigatório com efeitos oponíveis a terceiros. Assim, o diretor, gerente ou seu representante regularmente nomeado é responsável pela coordenação das atividades empresariais de acordo com os poderes que lhe foram outorgados. Princiando pela cooperação e lealdade entre as pessoas, a norma-princípio da boa-fé objetiva evoluiu para um sentido de solidariedade social. No critério hermenêutico privilegia a honestidade e os deveres de colaboração, de informação e de sigilo nas relações jurídicas, impedindo a contrariedade ao exercício legítimo de direitos baseados na confiança e no interesse mútuo. Nesta linha de comportamento deve o gestor societário agir.

A corresponsabilidade legal do gestor com a pessoa jurídica está circunscrita ao rol taxativo expresso na norma de regência, que não pode ser ampliado ou ser imputado por analogia, senão por alteração da legislação própria (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845/MT e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284/RO).

Dada a contemporaneidade, a corresponsabilidade alcança “apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica” “com poderes de gestão ou representação”, “o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade” empresária como corresponsável (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 562276/PR com trânsito em julgado em 22.10.2014 proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, art. 99 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Trata-se de medida legal de responsabilidade solidária e de garantia do crédito tributário constituído sem necessidade da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que tem como essência a previsão legal específica à “atribuição de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito” vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória (Recurso Especial nº 1786311/PR proferido pelo Superior Tribunal de Justiça -STJ e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

A corresponsabilidade do gestor manifesta-se como subjetiva, uma vez que é necessária a verificação do liame de causalidade entre o ato infracional, o dano à constituição do crédito tributário e o elemento “culpa” em sentido amplo. Exige-se que “as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência”, na data do surgimento da obrigação tributária, independentemente da condição de sócio, cuja qualidade per se não é reveladora desta corresponsabilidade. Por conseguinte, aqueles que “não tenham tido nenhuma ingerência sobre os fatos não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários decorrentes” (Recurso Especial Repetitivo nº 1104900/ES e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174532/PR).

Como não se trata de presunção relativa ou absoluta, o ônus da prova incumbe ao Poder Público “quanto ao fato constitutivo de seu direito” de atribuição da corresponsabilidade tributária a terceiro. Ao gestor investido no poder de comando cabe evidenciar a “existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”, ou seja, que não restou caracterizada infração de lei tributária passível de revelar esta possibilidade (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 1101780/RJ). Cabe esclarecer que a caracterização do delito depende da produção de acervo fático-probatório específico desenvolvido no âmbito do devido processo legal, preservados os direitos ao contraditório e à ampla defesa (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 608426/PR).

O Parecer PGFN nº 1.130, de 20 de julho de 2016, orienta que “o não repasse de tributos retidos configura infração legal apta a ensejar a incidência do art. 135, III do Código Tributário Nacional”.

Com base na legislação de regência, no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 10-19, (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:

Durante o procedimento fiscal, restou caracterizada a sujeição passiva solidária do sócio administrador José Moreira de Araújo Neto, CPF: [...], com relação aos tributos retidos na fonte e não recolhidos, com fulcro no Artigo 124 da Lei 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e no Artigo 723 Decreto 3.000, de 29/03/1999 — RIR/1999, tendo sido lavrado juntamente com o presente Auto de Infração o TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA para o referido sócio, com o objetivo de cientificar o sujeito passivo solidário, da exigência tributária de que tratam este Auto de Infração referentes aos tributos retidos na fonte e não recolhidos lavrados neste procedimento Fiscal em desfavor da pessoa jurídica atuada.

No período no qual houve falta de declaração e pagamento do IRRF constava como sócio administrador da pessoa jurídica o Sr. José Moreira de Araujo Neto. Neste sentido, é considerado responsável tributário este dirigente, nos termos do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional e art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979. São corresponsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. 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.

Consta no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, 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):

Contestação do vínculo de responsabilidade solidária do diretor-presidente José Moreira de Araújo Neto

Em sua peça impugnatória, José Moreira de Araújo Neto requer “o reconhecimento da sua ilegitimidade passiva na relação jurídico-tributária objeto da autuação, seja porque a sua designação como responsável solidário é de competência exclusiva da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, seja porque não restou comprovada a prática de fato gerador de responsabilidade tributária, à luz do art. 135, do CTN, c/c art. 723, do Decreto nº 3.000/99”.

Assente-se, inicialmente, que, nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a, entre outras verificações, identificar o sujeito passivo. Por sua vez, o art. 121 do CTN dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte ou responsável.

Além disso, a Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, dispõe que os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

Portanto, ao contrário da tese de defesa, a autoridade lançadora tem, sim, competência para imputar responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado.

Também não assiste razão ao impugnante quando alega “ausência de fato gerador de responsabilidade tributária”.

Isso porque o que consta dos autos não deixa nenhuma dúvida de que a pessoa física solidariamente responsabilizada exercia a administração da sociedade quando da ocorrência de infração de lei, qual seja, deixar de recolher aos cofres públicos os valores retidos a título de IRRF do código 0561 (Rendimento do Trabalho Assalariado).

Ademais, como se verá mais adiante neste voto, está-se aqui diante de infração cujas circunstâncias qualificativas (sonegação) autorizam, inclusive, a duplicação do percentual da multa de ofício aplicável.

Não se trata, pois, de simples inadimplemento, mas sim de grave descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário o imposto retido dos trabalhadores. Não há como negar aqui a ocorrência de infração de lei a legitimar a responsabilização dos administradores com base no art. 135, III, do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Aliás, o ilícito em questão é suscetível de consequências severas. Tanto é assim que, nos termos do art. 2º, II, da Lei 8.137, de 1990, abaixo reproduzido, constitui crime contra a ordem tributária deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) (...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (grifou-se)

Cabe ainda esclarecer, por oportuno, que o ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso. [...]

Aliás, nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência. É bastante para a configuração da responsabilidade a prova de que, encontrando-se na administração da sociedade à época do cumprimento da obrigação tributária, possuía poder para decidir pagar ou não os tributos devidos.

Por conseguinte, não há como afastar o vínculo de responsabilidade em razão de uma simples e ingênua alegação de que “tudo decorreu de equívoco do funcionário responsável pelo preenchimento e retificação das declarações, sem que o Diretor tivesse qualquer influência sobre sua autuação”, mormente quando se tem em mente não só a repetitividade da conduta mas também a relevância dos valores sonegados, conforme se demonstra mais adiante neste voto, mais precisamente no trecho em que se aprecia a contestação à qualificação da multa.

Cumprе ressaltar, ainda, que a imputação de responsabilidade também se fundamentou, e acertadamente, no art. 723 do RIR, de 1999, segundo o qual 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 descontado na fonte, restringindo-se a responsabilidade dessas pessoas ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

A base legal desse dispositivo, que nada mais faz senão responsabilizar, na mesma linha do art. 135, III, do CTN, o administrador praticante de ato ilícito, é o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, a seguir reproduzido:

Art. 8º - 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 produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

Assim sendo, impõe-se manter o vínculo de responsabilidade solidária de José Moreira de Araújo Neto.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-69.255, de 29.06.2016, e-fls. 630-646, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo não cabe razão à Recorrente.

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” (Agravamento 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, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhes 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