



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10825.723166/2012-08
ACÓRDÃO	2004-000.458 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANIEL BRAMBILLA BISCARO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECOLHIMENTO ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O recolhimento dos tributos devidos após o início da ação fiscal obsta o reconhecimento da denúncia espontânea, ainda que o Aviso de Regularização de Obra (ARO) tenha sido apresentado antes da realização de procedimentos por parte da fiscalização.

RECOLHIMENTO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO ILÍCITO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA EFICIÊNCIA.

Merecem ser excluídos do lançamento os valores recolhidos, ainda que após o início da ação fiscal, tendo em vista a vedação ao enriquecimento ilícito e à eficiência administrativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar que sejam aproveitados os valores recolhidos após o início da ação fiscal, se disponíveis.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Cláudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por DANIEL BRAMBILLA BISCARO contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), que julgou *improcedente* a impugnação apresentada, mantendo-se as seguintes exigências:

DEBCAD nº 51.000.229-3: Auto de Infração referente às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no montante de R\$ 42.587,35 (quarenta e dois mil e quinhentos e oitenta e sete reais e trinta e cinco centavos);

DEBCAD nº 51.036.133-1: Auto de Infração referente às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, da parte dos segurados empregados, no montante de R\$ 14.813,00 (quatorze mil e oitocentos e treze reais; e

DEBCAD nº 51.036.134-0: Auto de Infração referente às contribuições destinadas aos Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), no montante de R\$ 10.739,42 (dez mil e setecentos e trinta e nove reais e quarenta e dois centavos).

Em sua peça impugnatória (f. 64/89) apresenta o histórico dos fatos ocorridos que demonstrariam ter apresentado a DISO antes do procedimento fiscalizatório, pedindo seja reconhecida a denúncia espontânea, com conseqüente afastamento da sanção cominada.

Às f. 118/124 determinada a realização de diligência para que a autoridade lançadora se manifestasse para esclarecer se a GPS recolhida constituiria recolhimento correspondente a valor dedutível não considerado por ocasião do lançamento, ou, se havia valor a ser considerado para efeito de liquidação parcial.

A determinação foi cumprida – *vide* Informação Fiscal às f. 129/131 –, concluindo pela desnecessidade de qualquer reparo no lançamento.

Cientificado, o ora Recorrente apresentou manifestação afirmando que, “da análise das argumentações colacionadas pelo Auditor Fiscal, resta evidente a entrega pelo Impugnante da DISO e posterior emissão do ARO.” Apesar disso, “o Auditor-Fiscal, mesmo tendo conhecimento sobre o pagamento, manifesta-se pela sua desconsideração.” – cf. f. 138/142.

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012****LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

A denúncia espontânea exige que o interessado informe a infração cometida e faça o pagamento integral do tributo devido antes de iniciado qualquer procedimento de ofício pela Fiscalização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012****OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PESSOA FÍSICA. AFERIÇÃO INDIRETA.**

O montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, o ônus da prova em contrário.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido (f. 149)**

Cientificado da decisão da DRJ em 1º de outubro de 2019 (f. 162), apresentou, em 31 de outubro de 2019 (f. 163), recurso voluntário (f. 165/178), asseverando que

[d]entro do contexto apresentado, a normatização constante do art. 340 da IN RFB nº 971/2009, com redação dada pela IN RFB 1.477/2014, tornando a Declaração de Informação sobre Obra - DIS e o Aviso de Regularização de Obra - ARO, instrumentos de confissão de dívida aptos a dispensar o lançamento tributário deveria ser empregada no presente processo, ante a prescrição constante do art. 106, inciso I do CTN.

Afirma, *em caráter subsidiário*, que

[a]inda que se admitisse, por puro apego a controvérsia, que a tributação formalizada em face do ora Recorrente pudesse prevalecer, é certo que na apuração do valor devido necessário se faz o abatimento do imposto pago em razão da apresentação da DISO e emissão do ARO.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual **conheço-o**.

Anoto que, embora não haja pedido subsidiário formulado na defesa de ingresso, certo ter a DRJ sobre a temática se manifestado, nos seguintes termos:

11.3. Na ocasião do início da ação fiscal, a situação verificada pela Fiscalização da época era a existência de contribuições devidas, não declaradas e não recolhidas, que tornava indispensável a constituição dos respectivos créditos tributários por meio dos lançamentos de ofício.

11.4. Por outro, **o provável recolhimento efetuado pelo Autuado após iniciada a ação fiscal sem a multa de ofício (GPS - fls. 82), uma vez analisado e confirmado pela DRF de origem poderá, eventualmente, ser aproveitado mediante os procedimentos pertinentes.** (sublinhas deste voto)

Por se prestar a contrapor ao posicionamento da DRJ, deixo de vislumbrar inovação recursal, conhecendo integralmente da insurgência devolvida a esta eg. Turma.

Cinge-se a controvérsia em verificar a (in)ocorrência da denúncia espontânea.

Nos termos do art. 138 do Digesto Tributário,

[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.

Dispõe seu parágrafo único que “[n]ão se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

De acordo com a informação fiscal,

o Auditor-Fiscal tinha plena ciência que o contribuinte havia protocolizado a DISO com a emissão do ARO (Aviso para Regularização de Obra) nº 1194718 perante o CAC antes do início do procedimento fiscal. Portanto, não se trata de fato desconhecido pelo autor da autuação. Além disso, conclui-se, pelo disposto no item 2.2.3 (fls. 11) do mesmo Relatório, que o **Auditor-Fiscal considerou que a emissão do ARO, por si só, não é considerada confissão de débitos** e, portanto, não tem o efeito de denúncia espontânea. **O entendimento adotado foi no sentido de que o contribuinte somente estaria amparado pela denúncia espontânea caso o recolhimento do crédito tributário tivesse sido efetuado anteriormente à ciência do procedimento fiscal.** (f. 139; sublinhas deste voto)

Malgrado posteriormente tenha discorrido sobre a redação original do art. 340 da IN RFB nº 971/2009, bem como sobre a redação a ele dada pela IN RFB nº 1.477/2014, certo

que a razão do não reconhecimento da denúncia espontânea está na **ausência de recolhimento do tributo antes de iniciado o procedimento fiscal**.

À peça impugnatória acostado o ARO, transmitido em **05 de novembro de 2012** (f. 80), e a GPS (f. 83), com vencimento em 20/12/2012, sem que seja possível aferir a data do recolhimento. Em momento algum, seja em sua peça impugnatória, seja em seu recurso voluntário, sequer afirmado que o pagamento tenha ocorrido antes do início da ação fiscal, sendo, portanto, incontroverso ter ocorrido *após* deflagrados os procedimentos fiscalizatórios.

No Tema de nº 385 do Col. Superior Tribunal de Justiça, firmada tese corroborando a literalidade do caput do art. 138 do CTN, no sentido de ser o recolhimento do tributo, antes do início da ação fiscal, requisito inarredável para o reconhecimento da denúncia espontânea. Confira-se a situação analisada pelo Tribunal da Cidadania:

PROCESSIONAL 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 08/2008.¹ (sublinhas deste voto)

Confira-se, em igual sentido, o que pontuado pela instância *a quo*:

É importante destacar que, uma vez iniciado o procedimento fiscal (fls. 18/20 - emissão do MPF em 30/10/2012, com ciência do contribuinte, via AR, **em 06/11/2012**), **não há que se falar em denúncia espontânea, já que, no caso em tela, o eventual recolhimento relacionado da obra se deu provavelmente em data posterior ao início do procedimento fiscal** (fls. 82 - GPS apresentada em sede de defesa) – f. 156; sublinhas deste voto.

Ausente o recolhimento do tributo devido antes do início da ação fiscal, inaplicável o disposto no art. 138 do CTN.

Com relação ao *pedido subsidiário*, entendo que merece ser acolhido.

De forma a privilegiar a verdade material, bem como vedar o enriquecimento ilícito do Estado, bem como em atenção ao princípio constitucional da eficiência administrativa, entendo ser despicienda a instauração de procedimento próprio para que devolvidos os valores recolhidos, ainda que a destempo – *vide* GPS às f. 82 –, se disponíveis.

¹ STJ. REsp nº 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010.

No momento da execução deste acórdão, portanto, deverá a unidade de origem retificar o lançamento, decotando os valores já recolhidos a título das contribuições previdenciárias nestes autos exigidas.

Ante o exposto, **dou provimento parcial ao recurso voluntário para determinar sejam aproveitados os valores recolhidos após o início da ação fiscal, se disponíveis.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira