



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13971.001683/2007-61  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.146 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2019  
**Recorrente** CONSTRUTORA MESTRA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003

PIS. COFINS. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MPF. DESNECESSIDADE. DEC. 6104/07.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, ademais, nos termos do art. 2º., §3º, da Lei no 6.104/07 é dispensado o MPF:

**NULIDADE POR AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL.**

Observados os termos do art. 10, do Dec. 75.235, é de se observar o cumprimento os requisitos dos termos legais.

**EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. STJ. PRECEDENTE:**

*“Nas atividades de prestação de serviço, o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.*

*(REsp 1330737/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2015, DJe 14/04/2016)”*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSIDADE DE PAGAMENTO INTEGRAL.**

O art. 44, da Lei 8439/96, faz previsão que o não pagamento enseja a multa de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente). Ausente conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte em face do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que assim relatou:

Trata o presente processo de Auto de Infração, no qual exige-se da contribuinte acima identificada, os valores de **R\$ 58.304,11**, a título de contribuição ao Programa de Integração Social PIS, e de **R\$ 287.391,84**, a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativos a períodos de apuração do ano calendário 2003.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, elaborado pela autoridade fiscal, a contribuinte declarou os valores dos débitos de Cofins e contribuição ao PIS em DCTF– Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais em valores inferiores aos informados na Declaração de Informações EconômicoFiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ. Relata a autoridade fiscal que a contribuinte, intimada por via postal com Aviso de Recebimento, a prestar esclarecimentos, respondeu ao Termo de Intimação, apresentando documentos, planilhas e declarações juntadas aos autos (documento 07), informando que as diferenças decorrem de equívocos no preenchimento das DCTF, as quais retificou prontamente incluindo os valores divergentes de PIS e Cofins, objeto da intimação fiscal.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresenta impugnação na qual expõe suas razões de contestação.

Em preliminar, a contribuinte alega que o auto de infração contém vícios formais insanáveis que levam à nulidade do lançamento: (a) ausência de Mandado de Procedimento Fiscal e de Termo de Início de Fiscalização; (b) intimação por Aviso de Recebimento, quando deveria ser intimação pessoal; (c) ausência de intimação de representante da empresa; (d) falta de disposição legal infringida no auto de infração, implicando em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

No mérito, a contribuinte requer, primeiro, a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições sociais – PIS e Cofins, uma vez que incidem sobre o faturamento da empresa, que corresponde aos valores recebidos em razão da venda de bens e da prestação de serviços. Como o ISS é despesa, não faz parte da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

A contribuinte solicita, ainda, a exclusão das receitas de terceiros, representados principalmente por prestadores de serviços, da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins.

A contribuinte contesta a aplicação da multa de ofício de 75%, alegando que houve denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, dos valores devidos a título de

contribuição ao PIS e a Cofins, no ano-calendário 2003, quando a contribuinte as informou em DIPJ. E, posteriormente, após a intimação fiscal, retificou os valores informados em DCTF.

Afirma que o lançamento está exigindo quantias idênticas às aquelas lançadas em DIPJ e nas DCTF retificadoras.

Ainda em relação à multa de ofício, a contribuinte alega que sua aplicação é confiscatória, em razão do elevado valor exigido, contrariando princípios constitucionais como os da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal.

Por fim, a contribuinte alega que os juros Selic devem ser afastados em virtude de seu caráter remuneratório e, por conseguinte, afronta ao artigo 161, §1º do CTN.

Seguindo a marcha processual normal, foi proferido julgamento pela DRJ, assim constante na ementa:

**FALTA DE DECLARAÇÃO/PAGAMENTO. DIFERENÇA ENTRE DIPJ E DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Os valores informados na DIPJ, e não declarados em DCTF, não constituem confissão de dívida, devendo, no caso de diferença apurada em procedimento de auditoria, ser objeto de lançamento de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

**JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.**

Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Ano-calendário:

2003 PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÕES. DESNECESSIDADE DE LAVRATURA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E TERMO DE INÍCIO.

Quando o procedimento de ofício se restringe à revisão interna das declarações apresentadas pelos contribuintes à Secretaria da Receita Federal do Brasil, desnecessária torna-se a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, bem como da lavratura do Termo de Início da ação fiscal.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS. FALTA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL.**

**INOCORRÊNCIA.**

Restando comprovado que a descrição dos fatos e o enquadramento legal integram o Auto de Infração, caracterizando a infração praticada, descabida resta a arguição de nulidade do lançamento.

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.**

**INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Anocalendário:  
2003 BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS.  
IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

Não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição social (receita bruta) valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, por falta de previsão legal.

**ISS. BASE DE CÁLCULO.**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS integra a base de cálculo a ser tributada pelas contribuições PIS e Cofins, não havendo previsão legal para sua exclusão.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS** Anocalendário:

2003 BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS.  
IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

Não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição social (receita bruta) valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, por falta de previsão legal.

**ISS. BASE DE CÁLCULO.**

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISS integra a base de cálculo a ser tributada pelas contribuições PIS e Cofins, não havendo previsão legal para sua exclusão.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso requerendo reforma em síntese:

- a) nulidade por ausência de MPF;
- b) nulidade por ausência de dispositivo legal;
- c) nulidade por ausência de prévia averiguação da natureza das receitas tributadas – exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- d) afastamento da multa por denúncia espontânea;

Em fls. 573/575, colaciona petição narrando de modo sintético os fatos narrados no recurso voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

O Recurso é tempestivo e merece ser conhecido.

### **NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MPF**

Inicialmente é de ressaltar que a contribuinte foi intimada do procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais, conforme “Termo de Intimação” de fl. 99 e processo, nos seguintes termos:

- 1) Os valores informados em DIPJ referentes a "Imposto de Renda a Pagar" por estimativa estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. AC 2003
- 2) Os valores informados em DIPJ referentes a "Contribuição para o PIS/Pasep a Pagar" estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. AC 2003
- 3) Os valores informados em DIPJ referentes a "Cofins a Pagar" estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. AC 2003
- 4) Os valores informados em DIPJ referentes a "CSLL a Pagar" por estimativa estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. AC 2003

Assim, verifica-se que a fiscalização se deu início pela divergência das declarações prestadas ao fisco.

Contudo a previsão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, encontra-se base no Decreto 6104/07, que assim faz previsão:

Art.2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

**§3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:**

I-realizado no curso do despacho aduaneiro;

II-interno, de revisão aduaneira;

III-de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

**IV-relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).**

Diante do fato da fiscalização ter encontrado descompasso entre as informações informadas em declaração, não tem a necessidade de se utilizar do MPF.

Desde modo, tendo a fiscalização observado os preceitos estabelecido no Decreto 70.235, art. 59, não há de aplicar nulidade.

Ainda nesse sentido:

#### **Súmula CARF nº 46**

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração:  
01/04/2008 a 31/12/2008 VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO

LANÇAMENTO. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal - MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. **Nº Acórdão 3201-005.576**

Nesse sentido, nego provimento ao pleito.

### **NULIDADE POR AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL**

A contribuinte aduz que a fiscalização não aplicou qualquer dispositivo legal sobre as infrações.

Contudo, ao analisar o auto de infração consta em quais hipóteses a contribuinte teria deixar de cumprir com a sua obrigação, aplicando sua respectiva penalidade.

Consta ainda no Termo de Verificação Fiscal os fatos e motivos para sustentar tal irregularidade da contribuinte.

Assim, não merece prosperar tal pleito.

### **EXCLUSÃO DO ISS BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Cinge-se a controvérsia se o ISS estaria incluso na base de cálculo da PIS e da COFINS.

Argumenta a contribuinte que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS e da COFINS, assim, também devendo ser compreendido a exclusão do ISS.

Aduz ainda, para que fosse percorrido tal entendimento, inicialmente o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o art. 3º., I, da Lei 9718, que tinha sua disposição sobre o conceito de faturamento e que posteriormente o dispositivo foi revogado.

Pois bem!

A demandante sustenta que o ISS não constitui faturamento e tampouco receita da empresa, razão pela qual não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

É certo que o Supremo Tribunal Federal decidiu questão correlata, atinente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob a sistemática da repercussão geral, do RE 574.706, que envolvia o Tema nº 69 da Repercussão Geral, firmando a seguinte tese

"O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

O julgado foi assim ementado:

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO CGERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.**

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO)

Contudo, o Supremo Tribunal Federal não proferiu nenhuma decisão quanto à exclusão do ISS na base de cálculo da COFINS e da PIS.

No entanto, é de salientar que o tema encontra-se afetado sob nº 118 da Repercussão Geral, na qual encontra-se pendente de julgamento.

Em rápida leitura é possível utilizar dos fundamentos firmados no julgado acima, se aplicando por analogia o mesmo conceito para exclusão do ISS da base de cálculo da PIS e da COFINS.

Contudo, o oposto da exclusão do ICMS, o ISS, é um tributo cumulativo. E, ao decidir o STF conferiu acentuada relevância ao caráter não cumulativo do ICMS para declarar a impossibilidade de o valor correspondente a este imposto integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, como se denota da análise do inteiro teor do precedente e deste excerto da ementa:

"O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS".

Ainda o Superior Tribunal de Justiça mantém sua orientação sobre a inclusão do ISS na base de cálculo da PIS e da COFINS:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART.

543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. PRESTADOR DE SERVIÇO. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ISSQN NO CONCEITO DE RECEITA OU FATURAMENTO.

POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN.

1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

2. A orientação das Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal Superior consolidou-se no sentido de que "o valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade

econômica, de modo que não pode ser dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS" (REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8/9/2010; AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel.

Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9/6/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/8/2011; AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel.

Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/8/2012; AgRg no AREsp 166.149/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28/08/2012, DJe 4/9/2012; EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel.

Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 7/3/2013, DJe 18/3/2013; AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013).

3. Nas atividades de prestação de serviço, o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.

4. O fato de constar em nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia correspondente ao valor do ISSQN não torna o consumidor contribuinte desse tributo a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISSQN não constituiu receita porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial.

5. Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de "substituto tributário", cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).

6. O consumidor acaba suportando o valor do tributo em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão do ônus tributário ao beneficiário do serviço, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito.

7. A hipótese dos autos não se confunde com aquela em que se tem a chamada responsabilidade tributária por substituição, em que determinada entidade, por força de lei, figura no polo passivo de uma relação jurídico-tributária obrigacional, cuja prestação (o dever) consiste em reter o tributo devido pelo substituído para, posteriormente, repassar a quantia correspondente aos cofres públicos. Se fosse essa a hipótese (substituição tributária), é certo que a quantia recebida pelo contribuinte do PIS e da COFINS a título de ISSQN não integraria o conceito de faturamento. No mesmo sentido se o ônus referente ao ISSQN não fosse transferido ao consumidor do serviço. Nesse caso, não haveria dúvida de que o valor referente ao ISSQN não corresponderia a receita ou faturamento, já que faticamente suportado pelo contribuinte de direito, qual seja, o prestador do serviço.

8. Inexistência, portanto, de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita ou faturamento para fins de incidência de referidas contribuições.

9. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1330737/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2015, DJe 14/04/2016)

Ademais, nos termos do RICARF, art. 62, §2º., anexo II,

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

Ainda que fosse o caso de chegar a outra conclusão, não poderia este Conselheiro deixar de aplicar o disposto em Recurso Repetitivo, uma vez, que a tese ainda não foi superada pelo próprio órgão ou pelo Supremo Tribunal Federal.

### **DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

A contribuinte aduz que antes do início da fiscalização já teria informado os valores corretos por DIPJ.

Também aduz a recorrente que o equívoco das DCTF's procedeu sua retificação, nos termos da DIPJ.

No entanto com fulcro no art. 44, da Lei 9430/96, poderá ser lançada multa de ofício por falta de pagamento, vejamos:

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;

Em que pese a farta argumentação da contribuinte para aplicação do art. 138 do CTN, só é cabível quando ocorre o pagamento, vejamos:

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.

Assim, existindo diferença do valor ser recolhido, deve ser mantida a multa de 75% nos termos da lei.

O Superior Tribunal de Justiça já proferiu acórdão nesse sentido, vejamos:

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 impuntualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Assim não ocorrendo o pagamento integral não é de reconhecer a denúncia espontânea.

## **CONCLUSÃO**

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário..

(assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Conselheiro