



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.722918/2012-83
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2202-003.455 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria IRRF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, do CTN), nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, ou existe a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Ocorrendo a antecipação do pagamento e não comprovada a ocorrência de dolo, simulação ou fraude, conta-se o prazo na forma do artigo 150, § 4º, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. 150%.

Incabível a aplicação de multa qualificada de 150% quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTERIOR OU CONCOMITANTE À RETIFICAÇÃO DE DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AUTUAÇÃO MANTIDA. REGIMENTO INTERNO DO CARF. REPRODUÇÃO DE DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO. Consoante o disposto no artigo 62 § 2º do Regimento Interno do CARF, devem ser reproduzidas nos julgamentos administrativos realizados por este Conselho as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo.

De acordo com a decisão do STJ no REsp 1.149.022, a denúncia espontânea somente 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 antes ou concomitantemente.

Em sentido contrário, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), não elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada, que não fora quitada à época da retificação da declaração, não se aplicando o artigo 138 do CTN.

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para manter a exigência fiscal dos valores discriminados no Auto de Infração, a partir do mês 12/2007 (inclusive), com aplicação de multa proporcional de 75%.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa –Presidente

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator

Participaram ainda do presente julgamento, os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto (Suplente Convocada), Martin da Silva Gesto e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe (APEC - *Universidade de Guarulhos*), no bojo destes autos, foi lavrado Auto de Infração relativo ao **Imposto de Renda Retido na Fonte** (fl. 367), no valor principal de **R\$ 10.928.931,89**, com multa de ofício no percentual de **150%** e mais juros de mora calculados pela taxa Selic. O crédito tributário lançado encontra-se resumido no demonstrativo de folha 04:

Esclareceu o Auditor Fiscal, no seu Termo de Verificação Fiscal, na folha 373 e seguintes, que:

1 - Naquele Termo relatam-se tão somente as apurações relacionadas ao IRRF.

2 - A ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA, fundada em 12 de outubro de 1969, na cidade de Guarulhos, Estado de São Paulo, é uma associação sem fins econômicos, na forma do artigo 53 do Código Civil, de caráter educativo e cultural, que tem por finalidade o ensino em seus vários graus, a pesquisa e a prestação de serviços correlatos como concursos públicos ou de seleção, conforme cópia de seu Estatuto.

3 - Foram emitidos diversos termos de intimação fiscal, atendidos total ou parcialmente pela Entidade, com a apresentação de vários documentos e arquivos magnéticos.

4 - PROCEDIMENTO FISCAL: Foram consultadas nos sistemas da Receita Federal do Brasil as informações e declarações em DIRF e DCTF entregues pela entidade, que foram cotejadas com as demais informações e livros entregues durante a fiscalização. O batimento DIRF x DCTF está apresentado no “Anexo III do TVF”; do qual se apuraram os valores do tributo IRRF informados nas DIRF mas omitidos nas declarações tributárias da DCTF.

5 - Identificaram-se DCTF entregues após o início da ação fiscal em 14/07/2011, com alterações nas declarações dos tributos devidos para os códigos da receita 0561 e 0588. Os débitos declarados nas DCTF pós 14/07/2011 foram indicados em termo próprio, com o apontamento que se tratam de valores lançados de ofício. Aconteceram as retificações extemporâneas das DCTF, mas sem quaisquer recolhimentos correspondentes.

6 - A sonegação é agravada por se tratar de tributos que foram retidos das remunerações dos trabalhadores, se constituindo em crédito líquido e certo da Fazenda Nacional, que foram retidos indevidamente e não repassados aos cofres da União. A multa aplicada nos termos do Art. 35-A, na redação dada pela MP 449/08, transformada na Lei 11.941/09, obedece o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Na situação concreta aqui tratada, a multa básica foi duplicada, passando de 75% para 150%. A multa de ofício calculada a partir dos indicadores citados produz os efeitos quanto a decadência tributária prevista no § 4º do Art. 150 do CTN, Lei 5.172/62, passando a valer o disposto no Inc. I do Art. 173 do Código Tributário.

7 - A não aplicação dos resultados operacionais na própria entidade, citada em tópico anterior, exigência legal imposta às entidades beneficentes, traz implicação quanto ao destino das retenções dos tributos feitas sobre as remunerações dos trabalhadores e não recolhidas aos cofres públicos, visto que os recursos aplicados fora da entidade tiveram todas as origens, incluindo as retenções não repassadas.

8 - Conforme processos 19515.722916/2012-94 e 19515.722917/2012-39, em todo o período analisado a entidade transferiu valores à empresa Novo Campo Administradora e Incorporadora S. A., CNPJ 05.811.789/0001-84, a título de prestações em compra de terreno no Bairro Goupuva e firmou contrato de prestação de serviço de administração financeira com a empresa ERAL - EMPRESA RECUPERADORA DE ATIVOS LTDA., CNPJ: 08.273.919/0001-60, contratada esta que tinha no seu quadro societário pessoa que exerceu a dupla função de vice-presidente e Diretor Financeiro da APEC, escolhido em 04/08/2008, para complementar período, e reeleito em 27/04/2009 para o triênio seguinte, conforme constam das Atas de Assembléia Geral.

As planilhas com as listagens mencionadas no TVF estão nas folhas 387 a 1950.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou Impugnação conforme folhas 2033 e seguintes. Alega, em resumo, que houve: cerceamento de defesa por ter sido notificada em endereço incorreto e pelo fato do processo só foi disponibilizado na *internet* nos dias 12/13 de janeiro de 2013; decadência parcial do direito de lançar, pelo Fisco; desconsideração indevida de DCTF entregues após o início de procedimento fiscal, mas que se referia inicialmente a contribuições previdenciárias, e não ao IRRF; descabida aplicação da

multa agravada pois havia entregue regularmente as DIRF's; menção a certas operações serem impeditivas do gozo da imunidade tributária mas que nenhuma relação tem com o imposto de renda retido na fonte e não merecem comentários. Anexa documentos: consulta ao e-processo (fl. 2056); extrato DIRF (fl. 2062); dentre outros.

A impugnação do contribuinte foi analisada pela DRJ I, no Rio de Janeiro/RJ, que, sumariamente, determinou o retorno dos autos à origem para fosse reaberto o prazo de trinta dias ao Impugnante, que alegara cerceamento de defesa em função do atraso na formalização do processo digital (fl. 2072). Em 26 de agosto de 2013 é apresentada nova manifestação, sem que seja aditada nenhuma nova razão àquelas anteriormente apresentadas.

Em Acórdão, a 2ª Turma da DRJ/RJ1, em resumo, assim dispôs acerca das manifestações do contribuinte:

a) Considerou superada a preliminar de cerceamento de defesa em face das providências acima relatadas;

b) Por força dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF sucessivos e das disposições sobre o instituto da denúncia espontânea (fl. 2092), entendeu que os valores declarados nas DCTF retificadoras apresentadas antes de 01/03/2012 deveriam ser considerados pela fiscalização na apuração do quantum supostamente devido. Em consulta aos sistemas da RFB, às fls. 2.082/2.087, verifica-se que, com exceção da DCTF retificadora relativa ao mês de dezembro de 2010, transmitida em 26/03/2013, as demais DCTF retificadoras relativas ao período fiscalizado foram apresentadas até 01/02/2012. Portanto, há de se retificar o lançamento de ofício para a exclusão dos valores já declarados em DCTF. Elaborou quadro conforme fl. 2093.

c) Considerou improcedente a multa de 150% exigida, devendo ser aplicada a multa de 75% prevista no inciso I do art.44, da Lei nº 9.430, de 1996.

d) Afastada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quanto a decadência, entendeu que o início do prazo ocorre na data do fato gerador (art.150, § 4º do CTN). Em sendo assim, conclui-se que se encontram decaídos os fatos geradores ocorridos até 30/11/2007.

Assim, deu-se **provimento parcial** à impugnação para considerar devido o IRRF no valor de R\$ 606.276,92, acrescido de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios.

O Contribuinte tomou conhecimento do teor do Acórdão acima relatado na data 23/12/2013, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações, conforme despacho da folha 2102.

Houve a apresentação de recurso de ofício pela Autoridade Julgadora de 1ª instância. **Não consta a apresentação de recurso voluntário** pelo contribuinte.

Após a distribuição a este relator, foram apresentados memoriais, que foram anexados aos autos (fl. 2136 e ss.). Ressalta-se ali as disposições do Acórdão da DRJ e pede-se que o recurso de ofício seja considerado improcedente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, relator.

Não existe recurso voluntário nestes autos, apenas recurso de ofício, interposto pelo Presidente da 2ª Turma da DRJ 1/RJ e, atendidas as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Como estabeleceu o Julgador de 1ª instância, a preliminar de nulidade da autuação por cerceamento de defesa foi superada com a determinação para a reabertura do prazo de impugnação e o próprio contribuinte não mais se manifestou acerca do tema.

MULTA QUALIFICADA E DECADÊNCIA.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, este CARF tem se posicionado na esteira do Recurso Especial nº 973.733/SC, (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543 C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra

ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).(sublinhei)

Chega-se então, à seguinte regra: quando constatado pagamento antecipado do tributo e não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se a partir da data de ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º do CTN. Cite-se:

Acórdão 9202-003.755 – 2ª Turma

DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA.

O Superior Tribunal de Justiça STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC (Recurso Especial nº 973.733 SC) definiu que o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do fato gerador, quando constatado o pagamento antecipado do tributo (artigo 150, § 4º, do CTN).

A Fiscalização contou o prazo na forma do artigo 173, I, do CTN, sob a alegação de que estavam demonstrados o dolo e a fraude para reduzir a carga tributária, inclusive promovendo a qualificação da multa, para 150%, na forma do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A DRJ entendeu diferentemente, assim se manifestando:

No caso em lide, a autoridade autuante justificou a imposição da multa de ofício de 150% mencionando que: (1) a retenção do imposto de renda na fonte sem o respectivo recolhimento constitui em tese crime contra a ordem tributária; (2) os valores retidos não foram declarados em DCTF em diversos períodos de apuração; e (3) houve falta de atendimento aos requisitos legais para o enquadramento do interessado como entidade beneficente, pois, conforme detalhado nos processos 19515.722916/201294 e 19515.722917/201239, teria transferido recursos para outras empresas.

(...)

O lançamento decorreu do fato de o interessado ter efetuado a retenção do IRF, declarado o débito em DIRF mas não efetuou o recolhimento. Ora, o interessado não ocultou da autoridade fazendária o fato que permitiu a exigência do imposto em lançamento de ofício.

Ademais, inexistente comprovação de que entre os valores supostamente transferidos a outra empresa estão incluídos os valores retidos e não recolhidos aos cofres públicos.

35. Assim, como não restou comprovada a sonegação ou a fraude tributária na forma definida na Lei nº 4.502/64, não há como prosperar a aplicação da multa qualificada.

36. Ressalte-se que muito embora a ação de apropriação indébita do tributo se caracterize um crime contra ordem tributária (art. 2º, §2º, Lei nº 8.137/90), a hipótese, per se, não foi contemplada pela legislação tributária como circunstância qualificadora da multa de ofício.

Concordo, neste ponto, com o Julgamento recorrido, entendendo não estar demonstrada fraude nem dolo, destacando que o lançamento foi feito a partir do cruzamento de informações prestadas em declarações do próprio contribuinte, como destacado no "procedimento" descrito no relatório. O simples fato de ter-se constatado a insuficiência de declaração em diversos períodos repetidos também não enseja a qualificação, conforme já decidido na jurisprudência deste CARF:

Acórdão 9101-001.962

MULTA QUALIFICADA - REQUISITO. OBRIGATORIEDADE. Para a qualificação da multa de ofício, de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), é obrigatória a demonstração de comprovação do dolo, não bastando à alegação de reiteração de conduta.(sublinhei)

Assim, afasta-se a qualificação da multa, conforme já decidido pela 1ª instância.

Foram efetuados lançamentos relativos a períodos compreendidos entre 01/2007 e 12/2010. O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 19 de dezembro de 2012, conforme AR na folha 2.029.

Como consequência direta, não demonstrada a ocorrência das qualificadoras e verificado que o contribuinte efetuara recolhimentos antecipados do tributo devido, conforme planilhas elaboradas pelo próprio Auditor Fiscal, anexas a seu Termo de Verificação Fiscal (fl. 1946), e registrado no Acórdão recorrido, a contagem do prazo decadencial deve mesmo ser feita a partir do fato gerador e concordo, também neste ponto, com as disposições da DRJ, que transcrevo:

Verifica-se que o interessado tomou ciência do lançamento em 19/12/2012, e uma vez comprovado o recolhimento de IRRF, pela regra contida no art. 150, §4º, do CTN, os fatos geradores ocorridos até 30/11/2007 estariam alcançados pela decadência.

(...)

Afastado o dolo, o início do prazo da decadência ocorre na data do fato gerador (art.150, § 4º do CTN). Em sendo assim, conclui-se que se encontram decaídos os fatos geradores ocorridos até 30/11/2007.

Portanto, nego provimento ao recurso de ofício no que diz respeito à qualificação da multa e a decadência.

MÉRITO

Considerando que foram efetuados neste mesmo contribuinte e em períodos análogos lançamentos referentes às contribuições sociais previstas no artigo 195 da CF/88, o Auditor Fiscal mencionou em seu Termo de Verificação Fiscal questões relativas ao descumprimento de requisitos para gozo de imunidade tributária (processos 19515.722916/2012-94 e 19515.722917/2012-39), conforme relatado. O contribuinte, na Impugnação, disse que essas menções eram descabidas à vista do tributo que aqui se discute, o imposto de renda retido na fonte, onde ele é apenas responsável tributário. Está correto. Vejamos na jurisprudência deste CARF:

Acórdão 2801-003.542

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - BENESSE QUE AFASTA DA TRIBUTAÇÃO AS EXAÇÕES EM QUE A ENTIDADE FIGURE COMO CONTRIBUINTE NOS CASOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO - PAGAMENTOS EFETUADOS PELAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS - FONTE PAGADORA - RETENÇÃO DE IRRF - INCIDÊNCIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE AGRAVAM O PATRIMÔNIO DOS BENEFICIÁRIOS DOS RENDIMENTOS - A imunidade constitucional das entidades filantrópicas alberga o sujeito passivo na condição de contribuinte, jamais na condição de responsável tributário, quando a entidade funciona como fonte pagadora, efetuando as retenções do IRRF e recolhendo-o aos cofres públicos. Assim, absolutamente desarrazoada a pretensão de se albergar na imunidade constitucional para afastar o imposto de renda retido em nome dos beneficiários dos rendimentos, estes que são os contribuintes de fato e direito, que suportaram o ônus do imposto, e não a fonte pagadora.

Assim deveria declarar e recolher aos cofres públicos o Imposto de Renda Retido na Fonte referente a quem lhe prestou serviço e não se fala em imunidade tributária.

DA ESPONTANEIDADE. RETIFICAÇÃO DE DCTF.

Disse a DRJ:

Nos termos do art. 7º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas (§ 1º do mesmo artigo). Os atos praticados são válidos pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogados, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos (§2º, idem).

Observou, entretanto, que o procedimento fiscal teve início acobertado por um Mandado de Procedimento Fiscal que se referia apenas às contribuições previdenciárias, emitido em 04 de julho de 2011. Somente em 26 de outubro de 2011, foi incluído o tributo IRRF.

A inclusão do IRRF no procedimento fiscal foi comunicada ao contribuinte em 30 de dezembro de 2011 (fls. 22 e 24), mediante Termo Fiscal com AR. Depois disso, somente em 24 de fevereiro de 2012 foi lavrado novo Termo de Prosseguimento, porém a ciência ao interessado ocorreu em 01/03/2012. Vejamos:

Em 26/10/2011, foi procedida a alteração no MPF para a inclusão da fiscalização do IRRF para o período de 01/2007 a 12/2010 (fl.02). O interessado somente foi cientificado da alteração em 30/12/2011, data da ciência do termo lavrado em 24/11/2011 (fl.24). Novo termo de prosseguimento de ação fiscal foi lavrado em 24/02/2012, porém a ciência ao interessado ocorreu em 01/03/2012 (fl.27). Verifica-se, portanto, que entre um ato e outro decorreram mais de 60 dias.

Considerou então a DRJ que passaram-se mais de 60 dias até que a Autoridade Fiscal se manifestasse novamente e, portanto, o contribuinte, nesse período, recuperara a espontaneidade, com efeitos retroativos, podendo, como fez, apresentar DCTF retificadoras que deveriam ter sido consideradas pela Autoridade Fiscal, no lançamento. Vejamos:

Em sendo assim, os valores declarados nas DCTF retificadoras apresentadas antes de 01/03/2012 deveriam ser considerados pela fiscalização na apuração do quantum supostamente devido.

Citou a seguinte Solução de Consulta Interna da Coordenação Geral de Tributação - Cosit, da Receita Federal:

Solução de consulta interna nº 15, de 20/5/2005, elaborada pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, da Secretaria da Receita Federal, in verbis:

“ASSUNTO : Denúncia Espontânea. Recuperação da espontaneidade com o decurso de prazo de sessenta dias.

EMENTA : 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.

O pagamento do tributo deve ser acrescido de juros e multa de mora.

Assim, entendeu a DRJ que todos os valores declarados em DCTF até 01/03/2012 - e não apenas aquelas transmitidas anteriormente a 14/07/2011 - deveriam ser considerados, excluindo-os do Auto de Infração. Diferentemente, então, do que havia registrado o Auditor Fiscal (fl. 380):

Para os procedimentos necessários foi considerada a data de 14/07/2001, ciência no Termo de Início do Procedimento Fiscal, como a de exclusão da espontaneidade na correção das irregularidades tributárias, na forma do comandado no § único do Art. 138 do CTN, Lei 5.172/66;

O entendimento exposto é também objeto da 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.

Mas é preciso estudar o instituto da denúncia espontânea, nos termos do que está disposto no artigo 138 do CTN. Isso porque registrou o Auditor Fiscal em seu termo de verificação, na folha 382, que:

*Aconteceram as retificações extemporâneas das DCTF, mas, como observado no Anexo IV, **sem quaisquer recolhimentos correspondentes;**(destaquei)*

O anexo IV mencionado é uma tabela comparativa que está na folha 1.949, onde buscou o Auditor evidenciar que mesmo tendo sido entregues DCTF após o início do procedimento fiscal, o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento do IRRF ali declarado.

Diz o artigo 138, *caput*, do CTN;

*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.*(destaquei)

Há muito já decidiu o STJ que:

"A simples confissão de dívida não configura denúncia espontânea. Deve a declaração do débito ser acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa..."(STJ, 2ª T., REsp 147.927/RS, DJU 11.05.98)(sublinhei)

A "denúncia espontânea" é aquela acompanhada do pagamento do tributo devido, conforme declarado. Ensina Leandro Paulsen que:

Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15ª ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre : 2013. p. 1022)

Mesmo a declaração com pedido de parcelamento, conforme menciona o mesmo Paulsen, não implica na incidência do artigo 138 do CTN, pois não equivale a pagamento, e não afasta a multa, conforme "a posição do STJ, firmada pela Primeira Seção em junho de 2002, quando do julgamento do REsp 378.795/GO e do REsp nº 284.189/SP, e mantida desde então por unanimidade tanto na 1ª como na 2ª Turmas." (Op. cit. p. 1023)

Portanto, a alegação da DRJ de que "nos termos da legislação de vigência, a DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito nela declarado e portanto há de se retificar o lançamento de ofício para a exclusão dos valores já declarados em DCTF." não deve prevalecer.

Note-se que para que seja aplicado o instituto da denúncia espontânea sempre será necessária a "confissão de dívida". Não consigo imaginar uma denúncia espontânea sem a confissão da dívida. Mas, mesmo assim, o artigo 138 do CTN é expresso em determinar: "*acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora*".

Observo que segundo "*a legislação de vigência*" também o pedido de parcelamento constitui-se em confissão irretroatável da dívida, mas mesmo ele, segundo o STJ, não configura denúncia espontânea, nos termos do CTN.

No caso, o contribuinte, após o início do procedimento fiscal, entregou DCTF retificadoras, mas sem pagar o tributo. Mais adiante, o Auditor deixou que se passassem mais de 60 dias sem emanar qualquer ato ou termo de continuidade do procedimento e, conforme os entendimentos expostos pela DRJ e aqui já citados, o contribuinte recupera a espontaneidade, desde o início. Mas que espontaneidade é essa? Espontaneidade para declarar - já havia feito - e pagar o tributo sem a incidência de qualquer penalidade, seja de ofício, seja de mora, conforme jurisprudência do STJ. No caso, não o fez. E, conforme registrado no Termo de Verificação e nas planilhas de apuração, não havia feito até o encerramento da fiscalização.

Portanto, entendo que não se aplica ao caso a espontaneidade prevista no Código Tributário, uma vez que as declarações (DCTF) que de fato são tratadas como "confissão de dívida" vieram, porém, desacompanhadas do pagamento, que no caso era devido.

Tivesse confessado e pago o tributo, aí sim, passando-se mais de 60 dias sem qualquer ato ou termo de continuidade da fiscalização, aquelas declarações, acompanhadas dos respectivos pagamentos, deveriam ser consideradas e o contribuinte estaria livre da aplicação de qualquer penalidade, seja de ofício, seja de mora, produzindo essa condição de espontaneidade efeitos *ex-tunc*.

Vejamos a jurisprudência deste Conselho:

*Acórdão 2202-003.259 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2016*

ALTERAÇÃO DO PRAZO DE IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE PRAZO FIXADO POR LEI. A MERA DECLARAÇÃO DO TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, SEM O SEU PAGAMENTO NO CONFIGURA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INTELIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA, ACOMPANHADA PELA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF. SELIC. APLICAÇÃO NO CAMPO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. DETERMINAÇÃO LEGAL RECONHECIDA PELAS CORTES SUPERIORES. ESTÁ FORA DA ÁREA DE ATUAÇÃO DO CARF AS QUESTÕES SOBRE AS PEÇAS DE INFORMAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL MPF.

Acórdão 9303-002.626 - CSRF 3ª Turma, Sessão de 12 de novembro de 2013

PAGAMENTO ANTERIOR OU CONCOMITANTE À RETIFICAÇÃO DE DCTF. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURADA. MULTA DE MORA AFASTADA. ARTIGO 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. REPRODUÇÃO DE

DECISÃO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO. Consoante o disposto no artigo 62 A do Regimento Interno do CARF, devem ser reproduzidas nos julgamentos administrativos realizados por este Conselho as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC). De acordo com a decisão do STJ REsp 1.149.022, 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 antes ou concomitantemente. (destaquei)

Por fim, é de se transcrever o citado **REsp 1.149.022** do STJ (Relator Min. Luiz Fux, Primeira Seção, Dje 24/06/2010), cuja observância é obrigatória neste julgamento, conforme disposições regimentais supracitadas:

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.

Em sentido contrário, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), não elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada, que não fora quitada à época da retificação da declaração, não se aplicando o artigo 138 do CTN.

Assim sendo, dou provimento ao recurso de ofício na parte que entendeu pela consideração de todas as DCTF retificadoras apresentadas pelo contribuinte até 01/03/2012.

CONCLUSÃO

Ante o todo acima exposto, entendo que deve ser reformada a decisão da DRJ na parte que entendeu por cancelar parcialmente o lançamento para considerar as DCTF retificadoras apresentadas até 01/03/2012, e deve ser a mesma confirmada na parte que entendeu ser incabível a aplicação da multa qualificada e, conseqüentemente, pela decadência dos fatos geradores ocorridos até 30/11/2007.

Enfim, VOTO por **dar provimento parcial ao recurso de ofício** para permanecerem em exigência os valores discriminados no Auto de Infração (folha 358 e seguintes), a partir do mês 12/2007 (inclusive), com aplicação de multa proporcional de 75%, observando-se o indicado no Termo de Verificação Fiscal, itens 4.12 e 4.13 (folha 381).

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada