



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10315.721284/2013-12
ACÓRDÃO	1003-004.600 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA AGILIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento ou declaração em DCTF de IRPJ, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

No caso, a Recorrente não logrou êxito em provar a apuração dos tributos com base no regime de caixa. Lançamentos realizados com base no regime de competência e a diferença apurada em confronto com os informes originalmente apresentados.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS E EFEITOS.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Multa aplicada deve ser a de ofício, ainda que o contribuinte tenha realizado recolhimentos ao longo do processo administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, em face da relação de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntario (fls. 1079/1103) em face do Acórdão de Impugnação nº 14-104.495, da 3ª Turma da DRJ/RPO, de 30 de janeiro de 2020 (fls. 1053/1070), por meio do qual a Impugnação da ora Recorrente foi julgada improcedente, e mantido o crédito tributário lançado.

Assim restou assentada a Decisão ora Recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento ou declaração em DCTF de IRPJ, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, em face da relação de causa e efeito que os vincula.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS.

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

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

A doutrina e jurisprudências não vinculam o julgamento, pois não trazem conteúdo normativo positivo, exceto as decisões do Supremo Tribunal Federal declarando inconstitucionalidade de norma que seja afastada do ordenamento jurídico.

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O lançamento tem origem em auto de infração por insuficiência de recolhimento de IRPJ (R\$ 96.531,77), CSLL (R\$ 60.979,47), PIS (R\$ 32.152,03) e COFINS (R\$ 148.394,03). Todos valores já considerados multa (75%) e juros de mora.

Adota-se o relatório da DRJ, que reproduziu o TVF (fls. 29/42), com grifos e negritos nossos:

A fiscalização teve origem no procedimento de diligência fiscal iniciado em 28/09/2011, sob o MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2.

Foram solicitados ao contribuinte cópia de todos os contratos firmados desde 2007 com Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda., CNPJ: 06.246.130/0001-95 ou com Arnaldo Cardoso Lobo, CPF n.º 218.468.553-49, bem como das notas fiscais, dos recibos, duplicatas e de outros documentos decorrentes desse contrato.

Antes de esgotado o prazo de 20 dias para atendimento ao termo supracitado foi emitido Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 001 em 11/10/2011, com ciência pessoal nesta data, em que foi solicitada a apresentação do bloco de emissão de notas fiscais com numeração de 101 a 150 e de cópia dos Demonstrativos de Resultados do Exercício (DRE) dos quatro trimestres de 2010. Além disso solicitou-

se esclarecimento a respeito de qual regime econômico de determinação dos resultados a empresa escolheu no ano-calendário 2010, se caixa ou competência.

Por meio do TIF nº 001 restou excluída a espontaneidade do contribuinte quanto aos tributos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS sobre os períodos com fatos geradores registrados nas notas fiscais emitidas a partir do bloco solicitado, especialmente o ano-calendário 2010 e, independentemente de intimação, a espontaneidade dos demais envolvidos nas infrações eventualmente verificadas, nos termos do disposto no artigo 7º, parágrafo primeiro e inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

Em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal o contribuinte apresentou cópia do contrato firmado em 10/08/2009 com a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda., CNPJ nº 06.246.130/0001-95 bem como cópias, dentre outras, das notas fiscais (n.º 135, n.º 137 e n.º 138) referentes ao contrato retrocitado emitidas, respectivamente, em 22/03/2010, em 02/06/2010 e em 19/08/2010, acompanhadas dos respectivos recibos de pagamentos nos valores de R\$ 1.798.539,91, R\$ 1.351.460,09 e R\$ 354.733,29.

Em resposta ao TIF nº 001 o contribuinte encaminhou os demonstrativos (DRE) e o bloco de notas fiscais com numeração 126 a 150 e informou ter contabilizado suas receitas no regime de competência no ano-calendário 2010, solicitando prorrogação de prazo para a entrega do bloco de notas com numeração de 101 a 125.

No Termo de Início de Fiscalização lavrado em 26/10/2011 o contribuinte foi cientificado pessoalmente de que a fiscalização tinha como escopo a apuração de irregularidades quanto ao IRPJ e CSLL com fatos geradores em março e junho de 2010, e quanto a PIS/PASEP e COFINS referentes a março, junho, agosto e dezembro de 2010, e agosto de 2011. Além disso o contribuinte também tomou ciência de que seriam utilizados todos os elementos de prova colhidos na diligência então convertida em fiscalização, inclusive sem prejuízo da exclusão da espontaneidade ocorrida em 28/09/2011, ainda em sede de diligência fiscal.

No referido termo constou ainda memória de cálculo provisória, elaborada pela fiscalização, dos valores de IRPJ e CSLL devidos no primeiro semestre de 2010 e dos valores PIS/PASEP e COFINS devidos nos meses de março, junho, agosto e dezembro de 2010, e agosto de 2011, considerando-se a retificação, sob intimação fiscal, dos valores de IRPJ e CSLL declarados em março de 2010, na DCTF nº 1002.010.2010.1870362237, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.110/2010. No referido termo o contribuinte foi intimado a se pronunciar, no prazo de 05 dias úteis, sobre valores dos tributos devidos apurados provisoriamente pela fiscalização.

Após decorrido prazo inicial, prorrogado por mais 20 dias, o contribuinte não se pronunciou. Diante disso foi emitido Termo de Constatação e Intimação Fiscal em 17/11/2011 reiterando-se o teor do Termo de Início de Fiscalização emitido em 26/10/2011. Em resposta o contribuinte apresentou em correspondência datada de 05/12/2011 os esclarecimentos sintetizados a seguir:

Quanto ao IRPJ e CSLL do 1º trimestre sustenta que embora tenham sido emitidas em março de 2010 notas fiscais (n.º 133 e n.º 135) no valor total de R\$ 1.807.769,91, dos quais R\$ 1.798.539,91 referem-se ao contrato com a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda., foram abatidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores tributados nos meses de setembro de 2009 a fevereiro de 2010, referente ao contrato retrocitado, que totalizam R\$ 334.414,40. Com efeito o contribuinte retificou por conta própria, após início da ação fiscal, as DCTF de competência 03/2010 e 06/2010 para informar os valores de IRPJ e CSLL, respectivamente, de R\$ 26.109,37 e 17.263,38, por ele calculados segundo os critérios retrocitados.

Antes da ação fiscal o contribuinte houvera recolhido de IRPJ e CSLL, respectivamente, R\$ 8.703,12 e R\$ 5.754,46, sem declarar quaisquer desses valores em DCTF, razão por que foi intimado em 26/10/2011, por meio Termo de Início de Fiscalização, e em 17/11/2011, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, a retificar a DCTF n.º 1002.010.2010.1870362237 (original) referente ao mês de março de 2010, informando esses pagamentos. No entanto após excluída a espontaneidade dos tributos fiscalizados o contribuinte transmitiu DCTF retificadora, n.º 1002.010.2011.185167262, em 28/11/2011, informando os valores R\$ 26.109,37 e R\$ 17.263,38, respectivamente, de IRPJ e de CSLL, como mencionado anteriormente, em desacordo com o teor das intimações retrocitados. Além dessa retificação, o contribuinte transmitiu ainda, em 28/11/2011, uma segunda DCTF retificadora, n.º 1002.010.2011.1891670068, informando os valores de PIS/PASEP e COFINS constante da DCTF original, n.º 1002.010.2010.1870362237, “zerados” por ocasião da retificação efetuada por meio da DCTF n.º 1002.010.2011.185167262.

Tendo em vista as sucessivas retificações levadas a efeito pelo contribuinte em desacordo com os parâmetros normatizados pela IN RFB n.º 1.110/2010, foram emitidas mais duas intimações datadas de 20/03/2013 e de 15/04/2013 em que foram reiteradas as retificações solicitadas inicialmente no Termo de Início de Fiscalização e no Termo de Constatação e Intimação Fiscal, vindo o contribuinte finalmente cumprir a contento as solicitações da fiscalização.

Quanto ao IRPJ e CSLL do 2º trimestre sustenta o contribuinte que embora a nota fiscal (n.º 137) no valor de R\$ 1.351.460,09 tenha sido emitida em junho de 2010, nesse trimestre teriam sido tributados R\$ 221.564,42, sendo o restante tributado em julho e agosto de 2010, quando da emissão da última nota fiscal (n.º 138) no valor de R\$ 354.733,29, referente ao contrato com a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda. Esclarece ainda que apesar de ter sido emitida apenas a nota fiscal n.º 138 em agosto de 2010, levou à tributação do IRPJ e da CSLL nesse mês o valor de R\$ 1.476.845,62, diferença esta correspondente à tributação do restante da nota fiscal n.º 135 (acredita-se que quis dizer n.º 137 já que a nota n.º 135 teria sido tributada no 1º trimestre de 2010, conforme declara o próprio contribuinte).

Considerando que o regime de tributação das receitas declarado pelo contribuinte para o ano-calendário 2010 foi o de competência, informação consignada em resposta ao TIF n.º 001, emitido em sede da diligência fiscal levada a efeito sob o MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2, e em resposta ao TIF n.º 003, emitido no curso da fiscalização que lhe sucedeu, a totalidade da nota fiscal n.º 137 deveria ter sido tributada no 2º trimestre de 2010 e não no 3º trimestre do mesmo ano. Não há suporte na legislação tributária para que parte da receita auferida em junho venha a ser tributada pelo regime de competência em agosto do mesmo ano, mormente quando a tributação intentada se dá de forma extemporânea, não conferindo verossimilhança aos fatos alegados pelo interessado.

Quanto à tributação das receitas pelas contribuições PIS/PASEP e COFINS o contribuinte se utiliza dos mesmos argumentos já mencionados, agora numa dimensão temporal de apuração mensal.

O contribuinte retificou em 28/11/2011, por conta própria, a DCTF n.º 1002.010.2010.1881092804, relativa a agosto de 2010, transmitida em 22/10/2010 sem quaisquer valores declarados, informando de PIS/PASEP e COFINS, respectivamente, os valores de R\$ 9.610,91 e de R\$ 44.358,05, calculados sobre R\$ 1.478.601,57. A DCTF retificadora, n.º 1002.010.2011.1891670039, foi posteriormente retificada pela DCTF n.º 1002.010.2011.1851673105, transmitida em 02/12/2011, onde foram informados os dados de pagamentos das contribuições então declaradas extemporaneamente.

Considerando-se que o contribuinte se utilizou do regime de competência para apropriar as receitas auferidas no ano-calendário 2010, não poderia ter tributado receita auferida no mês de junho nos meses de abril, maio, junho, julho ou de agosto do mesmo ano, principalmente se a declaração e o recolhimento dessas contribuições se deram somente após o início de procedimento fiscal com o fim de examinar a tributação das referidas receitas, como ocorreu no último mês retrocitado.

Dado que a transmissão das DCTF com os valores tributados pelo contribuinte se dera após iniciado o procedimento fiscal, estando o contribuinte com a espontaneidade excluída em relação aos tributos fiscalizado, foi formalizada representação à Seção de Arredação e Cobrança da DRF/Juazeiro do Norte-CE nos autos do processo n.º 1031.721.285/2013-59 para que fossem desconsiderados os efeitos das DCTF em comento, em obséquio ao disposto nos art. 9, § 2º, inciso 11, da Instrução Normativa SRF n.º 1.110, de 14/12/2010, e ao art. 138 e parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/1966.

Quanto à tributação das notas fiscais n.º 143 e n.º 144 emitidas em agosto de 2011 no valor total de R\$ 496.855,57, segundo o contribuinte, teriam sido reconhecidas pelo regimes de caixa, com tributação de R\$ 230.000,00 na competência de setembro de 2011 e R\$ 266.855,57 na competência de novembro de 2011, quando da quitação final dessas notas. E de se frisar que não

houve declaração ou recolhimentos espontâneos registrados de PIS/PASEP e COFINS nos meses de setembro e novembro de 2011, pois as arrecadações referentes às contribuições tributadas em setembro se deram em 25/10/2011, enquanto as tributadas no mês de novembro se deram em 23/12/2011, ambas após o início deste procedimento fiscal.

É certo que o art. 527, inciso I, e parágrafo único, do RIR/99 faculta a escrituração do Livro Caixa à contabilidade completa nos termos da legislação comercial, sob condição de que aquele livro retrate toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. Por sua vez a interpretação a contrário senso do § 5º do art. 258 do mesmo RIR/99 não dispensa os livros auxiliares (dentre eles o Livro Caixa) de autenticação quando as operações a que se reportarem não tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

Notemos que se a opção da tributação pelo lucro presumido por um lado dispensa a pessoa jurídica de escrituração do livro Diário, por outro lado impõe a escrituração e a autenticação do livro Caixa, pois este fará as vezes daquele.

Além destas formalidades, os art. 1º da IN SRF n.º 104/1998 e art. 85 da IN SRF n.º 247/2002 estabelecem que a empresa optante pelo lucro presumido que venha a apropriar suas receitas no regime de caixa e mantenha a escrituração do Livro Caixa deverá indicar neste livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

Verifica-se que a contribuinte não comprova que adotou os procedimentos acima fixados. Apenas apresenta a relação de supostos recebimentos comprovados mediante recibos sem força probatória. No caso, não foram apresentadas provas hábeis e idôneas do efetivo recebimento em parcelas das vendas tributadas tampouco da sua escrituração nos termos acima determinados, de modo que com base no Livro Caixa do ano-calendário 2009 o contribuinte não pode se utilizar do regime de caixa para tributar suas receitas.

O Livro Caixa relativo ao ano-calendário 2011 padece das mesmas falhas, mormente quando se observa a escrituração das notas fiscais emitidas em agosto de 2011 (nº 143 e nº 144), sob o escopo da presente fiscalização. Conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte tais notas teriam sido pagas nos meses de setembro e novembro de 2011, no entanto os lançamentos contábeis não fazem menção a que título teriam ingressado tais recursos (vide fls. 23 e 42 do Livro Caixa 2011). Embora o contribuinte apresente comprovantes de depósitos bancários em valores compatíveis com os das notas nº 143 e n.º 144, a escrituração do Livro Caixa da forma como foi efetuada não atende as formalidades prescritas na IN SRF n.º 104/1998 c/c IN SRF n.º 247/2002 que permitiriam ao contribuinte se utilizar do regime de caixa.

Considerando que os valores de IRPJ e CSLL declarados em DCTF e recolhidos não foram calculados sobre a totalidade das receitas auferidas no período fiscalizado fica evidenciado que só foram tributadas parte dessas receitas, sendo outra parte

omitida da tributação, em afronta ao art. 24 da Lei n.º 9.249/1995. O inciso IV, do art. 841, do Decreto n.º 3.000/99, prescreve que não efetuado ou efetuado com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido deve-se proceder ao lançamento de ofício do imposto devido (e adicional) e, mutatis mutandis, das contribuições devidas. Assim deve-se lançar o valor devido de IRPJ, com fulcro nos arts. 518, 519, 528, do RIR/99, e da CSLL, com fundamento nos arts. 25, 28 e 29, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 e art. 3º da Lei n.º 7.689/88, com a redação dada pelo art. 17 da Lei n.º 11.727/08, conforme apurados no Quadro 01 - Demonstrativo de valores de IRPJ e CSLL a serem Lançados de Ofício, constante do Anexo Único do presente Termo de Verificação Fiscal.

De igual modo dado o pagamento ou recolhimento das contribuições PIS/PASEP a menor, como demonstrado no Quadro 02 - Demonstrativo de valores de PIS/PASEP a serem Lançados de Ofício que também compõe o Anexo Único do presente Termo de Verificação Fiscal, impõe-se o seu lançamento de ofício com fundamento nos art. 1º, da Lei Complementar n.º 07/1970; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º da Lei n.º 9.715/1998, arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718/1998; art. 8º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002. A mesma sorte segue a contribuição COFINS, com base no art. 1º, da Lei Complementar n.º 70/1991; arts. 1º, 2º, 3º e 8º, da Lei n.º 9.718/1998; art. 10, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, conforme demonstrado Quadro 03 - Demonstrativo de valores de COFINS a serem Lançados de Ofício do mesmo anexo retrocitado. Não houve valores de PIS/PASEP e COFINS a serem lançado na competência de dezembro de 2010.

Aos impostos e contribuições não pagos ou recolhidos espontaneamente da data de vencimento aplicam-se ainda juros de mora e multa de ofício com fulcro, respectivamente, no art. 61, § 3º e no art. 44, inciso I, ambos da Lei n.º 9.430/96.

Os valores apurados no Anexo Único diferem em pouca monta daqueles calculados provisoriamente e encaminhados ao contribuinte por meio do Termo de Início de Fiscalização, uma vez que naquela ocasião foi subtraída, por engano, a quantia de R\$ 1.751,74 dos valores tributados com coeficiente de presunção de lucro de 8% no cálculo do IRPJ (e de 12% do cálculo da CSLL) devido nos 1º e 2º trimestres de 2010.

Considerando os juros e multa de ofício calculados, o valor do crédito tributário constituído é de R\$ 338.057,30, como discriminado a seguir:

(...)

O auto de infração foi devidamente impugnado, originando a decisão da qual a Recorrente se insurge, e de onde destacamos as razões de decidir:

O auto de infração tem origem, basicamente, no tratamento das receitas da Impugnante, oriundas de contrato de serviço de empreitada com a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda., CNPJ 06.246.130/0001-95, firmado em 10/09/2009, cuja cópia foi encaminhada à fiscalização em 19/10/11.

A fiscalização assumiu, para fins de cálculo dos tributos decorrentes desse contrato, a emissão das notas fiscais dos serviços contratados (competência), enquanto a Impugnante assumiu a data de recebimento dos valores relacionados ao contrato (caixa). (grifamos)

Assim, os recolhimentos dos tributos - IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, incidentes sobre o referido contrato, ocorreu com base no recebimento dos referidos serviços, conforme se demonstra nos quadros demonstrativos de recolhimento de tributos (Doc. 01) que capeiam os respectivos comprovantes de pagamentos desses tributos.

(...)

VOTO

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Portanto dela se toma conhecimento.

A impugnante requer:

- que o auto de infração seja considerado nulo, por erro material; ou ·
- que seja considerado improcedente o lançamento de ofício, tendo em vista os argumentos e provas apresentados.

De início merece a observação que, ao contrário do informado em sua impugnação (onde alega utilizar apenas o regime de caixa), a empresa, em resposta entregue a fiscalização em 19/10/2011 (e confirmado em 05/04/2013 e 02/05/2013), afirmou utilizar o regime de competência no ano-calendário de 2010. (grifos nossos)

3. Esclarecimento a respeito de qual regime econômico de determinação dos resultados a empresa escolheu: caixa ou competência.

R – O regime adotado pela empresa Construtora Ágilis para contabilização em 2010 foi o da competência.

Esclarece-se também que analisando a documentação anexada ao processo, de fato procede o afirmado abaixo pela Fiscalização em seu relatório.

3.7.1 No curso da Diligência Fiscal levada a efeito sob o MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2 foram encaminhadas pelo contribuinte cópias das notas de números 135, 137 e 138 acompanhadas dos respectivos recibos, datados do mesmo mês em que foram emitidas as referidas notas. Através desses recibos não havia nenhum hiato entre a prestação de serviços e o recebimento da retribuição destes, de modo que tributar as receitas auferidas através das mencionadas notas no regime de caixa ou de competência seria indiferente quanto aos valores devidos dos tributos nos respectivos períodos de apuração.

3.7.4 É certo que o art. 527, inciso I, e parágrafo único, do RIR/99 faculta a escrituração do Livro Caixa à contabilidade completa nos termos da legislação comercial, sob condição de que aquele livro retrate toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. Por sua vez a interpretação a contrário senso do § 5º do art. 258 do mesmo RIR/99 não dispensa os livros auxiliares (dentre eles o Livro Caixa) de autenticação quando as operações a que se reportarem não tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados. Notemos que se a opção da tributação pelo lucro presumido por um lado dispensa a pessoa jurídica de escrituração do livro Diário, por outro lado impõe a escrituração e a autenticação do livro Caixa, pois este fará as vezes daquele.

3.7.5 Além destas formalidades, os art. 1º da IN SRF n.º 104/1998 e art. 85 da IN SRF n.º 247/2002 estabelecem que a empresa optante pelo lucro presumido que venha a apropriar suas receitas no regime de caixa e mantenha a escrituração do Livro Caixa deverá indicar neste livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

3.7.6 Verifica-se que a contribuinte não comprova que adotou os procedimentos acima fixados.

Apenas apresenta a relação de supostos recebimentos comprovados mediante recibos sem força probatória. No caso, não foram apresentadas provas hábeis e idôneas do efetivo recebimento em parcelas das vendas tributadas tampouco da sua escrituração nos termos acima determinados, de modo que com base no Livro Caixa do ano-calendário 2009 o contribuinte não pode se utilizar do regime de caixa para tributar suas receitas.

3.7.7 O Livro Caixa relativo ao ano-calendário 2011 padece das mesmas falhas, mormente quando se observa a escrituração das notas fiscais emitidas em agosto de 2011 (n.º 143 e n.º 144), sob o escopo da presente fiscalização. Conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte tais notas teriam sido pagas nos meses de setembro e novembro de 2011, no entanto os lançamentos contábeis não fazem menção a que título teriam ingressado tais recursos (vide fls. 23 e 42 do Livro Caixa 2011). Embora o contribuinte apresente comprovantes de depósitos bancários em valores compatíveis com os das notas n.º 143 e n.º 144, a escrituração do Livro Caixa da forma como foi efetuada não atende as formalidades prescritas na IN SRF n.º 104/1998 c/c IN SRF n.º 247/2002 que permitiriam ao contribuinte se utilizar do regime de caixa.

3.7.7 O Livro Caixa relativo ao ano-calendário 2011 padece das mesmas falhas, mormente quando se observa a escrituração das notas fiscais emitidas em agosto de 2011 (n.º 143 e n.º 144), sob o escopo da presente fiscalização. Conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte tais notas teriam sido pagas nos meses de setembro e novembro de 2011, no entanto os lançamentos contábeis não fazem menção a que título teriam ingressado tais recursos (vide fls. 23 e 42 do Livro Caixa 2011). Embora o contribuinte apresente comprovantes de depósitos bancários em valores compatíveis com os das notas n.º 143 e n.º 144, a escrituração do Livro Caixa da forma como foi efetuada não atende as formalidades prescritas na IN SRF n.º 104/1998 c/c IN SRF n.º 247/2002 que permitiriam ao contribuinte se utilizar do regime de caixa.

Na impugnação a empresa já não anexa os recibos, apenas algumas notas fiscais sem assinatura. A única nota fiscal assinada refere ao ano de 2008. Anexa comprovantes de arrecadação e DCTF, porém já tinha sido informado do fim de sua espontaneidade, e cópias de demonstrativos datados de 05/11/2013.

Observa-se que utilizando-se das notas fiscais entregues a fiscalização em 19/10/2011 e informações prestadas em 19/10/2011 e 02/12/2011, e anexadas ao processo, de fato chega-se aos valores elencados nos demonstrativos utilizados pela fiscalização em seu auto de infração, não prosperando o afirmado

pelo contribuinte que há confusão de regimes de apuração feita pela fiscalização.
(grifos nossos)

Isto posto, vamos às demais argumentações da manifestante.

(...)

Quanto aos efeitos da Denúncia Espontânea, a DRJ suscitou a aplicação do art. 138, do CTN, combinado com o at. 7º, do Decreto nº 70.235/1972 e art. 33 do Decreto nº 7.574/2011, para concluir que *“ainda que o sujeito passivo tenha feito as correções exigidas, após início do procedimento fiscal, este fato não interfere no lançamento fiscal feito de ofício, pela perda da espontaneidade e por força da atividade vinculada e competência da autoridade administrativa, no exercício de suas funções, conforme art. 142 do CTN e determinações legais e normativas acima transcritas”*, pois entrega das DCTFs retificadoras *“ocorreram após o início da fiscalização ...”*

Ao final, concluiu que *“A autoridade fiscal, no exercício de sua regular função e em consonância com sua atividade vinculada, em procedimento fiscal apurou importâncias devidas não oferecidas à tributação, o que o levou a proceder ao lançamento de ofício. Repita-se que ter feito as correções exigidas pelo fiscal após início da ação fiscal em nada interfere no lançamento fiscal, feito na forma da lei”*.

Manteve a tributação da CSLL, do PIS e da COFINS por aplicação reflexa do mesmo fundamento legal – §20, do art. 24 da Lei nº 9.249/1965 (com redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Irresignada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, suscitando:

- i) Nulidade do Acórdão Recorrido por supressão de Instância, considerando que referido julgado teria se sustentado em argumentos que não foram suscitados pela Impugnante em sua defesa original, incorrendo em inovação na fundamentação do lançamento.
- ii) Nulidade do auto de infração por erro material, notadamente ter a fiscalização se utilizado de *“dois conceitos totalmente diversos...regime de caixa em alguns meses e o regime de competência em outros”*.
- iii) Inexistência de omissão de receitas, porquanto teria utilizado do regime de caixa para apuração das bases de cálculos dos tributos lançados.
- iv) *“que os d. Fiscais basearam a autuação em um regime de apuração de IRPJ e CSLL inexistente, qual seja, um mix de caixa + competência. Igualmente, o regime de apuração adotado pela fiscalização reflete nos outros tributos lançados, PIS e COFINS, vez que estes têm como base impositiva as receitas”*. A Recorrente baseia essa assertiva na comparação do quadro 01 elaborado pela fiscalização com o quadro das notas fiscais por ela elaborado.
- v) *“...o contribuinte não está impedido de realizar o recolhimento de tributos, mas somente perde a espontaneidade para pagamento dos tributos sem*

multa de mora, conforme disciplina o art. 138, CTN". A fiscalização, assim, teria desconsiderado "os recolhimentos efetuados pela Recorrente após o vencimento, mesmo que acrescido de multas e juros de mora...". Além disso, que "se a infração for denunciada antes do lançamento de ofício, a multa será de mora, enquanto, se a infração for denunciada de ofício, a multa será punitiva (multa de ofício)".

- vi) A fiscalização desconsiderou recolhimentos realizados a maior durante o período fiscalizado. Nos meses de julho e setembro não houve faturamento, e *"por qual razão a fiscalização não destacou/mencionou os recolhimentos efetuados pela contribuinte de forma "errônea"?..."*

Ao fim, requer:

V – DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, requer a Recorrente que a decisão da 3ª Turma da DRJ/RPO no Acórdão, ora recorrido, seja reformada no sentido:

- a) Declarar a nulidade do Acórdão recorrido tendo em vista a ter deixado de apreciar a matéria de mérito alegada pela Recorrente;
- b) Que o auto de infração seja considerado nulo, em razão do erro material demonstrado;
- c) Não sendo esse o entendimento dessa Turma, que seja considerado improcedente o lançamento fiscal, tendo em vista que resta demonstrado que não houve qualquer omissão de receitas, conforme os argumentos e provas apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 20/02/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1075). Protocolizou sua peça recursal em 23/03/2020 (fls. 1078). Considerando o prazo regimental (Decreto nº 70.235/1972) de 30 (trinta) dias para a interposição do Recurso Voluntário, o prazo final seria o dia 21/03/2020. Considerando ser dia não útil, o prazo se é descolado para o dia 23/03/2020. Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO

A Recorrente suscita nulidade do Acórdão Recorrido em razão de seu distanciamento de supostos argumentos de defesa que não teriam sido apresentados na Impugnação. A Recorrente está a se referir a passagem do voto veiculada a partir da pág. 14 da Decisão.

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Explico.

Como visto, o relatório traz a contextualização do caso, e a DRJ iniciou seu voto deixando claro qual era a matéria. Vejamos excerto da pág.11:

De início merece a observação que, ao contrário do informado em sua impugnação (onde alega utilizar apenas o regime de caixa), a empresa, em resposta entregue a fiscalização em 19/10/2011 (e confirmado em 05/04/2013 e 02/05/2013), afirmou utilizar o regime de competência no ano-calendário de 2010.

3. Esclarecimento a respeito de qual regime econômico de determinação dos resultados a empresa escolheu: caixa ou competência.

R – O regime adotado pela empresa Construtora Ágilis para contabilização em 2010 foi o da competência.

Ou seja, a DRJ, de antemão, afasta o argumento sobre a “nulidade” suscitada na Impugnação, pois o suposto erro material alegado pela Recorrente estaria vinculado exatamente à divergência na utilização do regime de competência (pela autoridade lançadora) *versus* o do regime de caixa (pela então Impugnante). E, nesse particular, a Recorrente teria respondido a um termo de intimação que se utilizava do regime de competência. A partir desse ponto, a DRJ esclarece o embasamento que a autoridade lançadora teria se utilizado. *In verbis*:

Esclarece-se também que analisando a documentação anexada ao processo, de fato procede o afirmado abaixo pela fiscalização em seu Relatório:

3.7.1 No curso da Diligência Fiscal levada a efeito sob o MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2 foram encaminhadas pelo contribuinte cópias das notas de números 135, 137 e 138 acompanhadas dos respectivos recibos, datados do mesmo mês em que foram emitidas as referidas notas. Através desses recibos não havia nenhum hiato entre a prestação de serviços e o recebimento da retribuição destes, de modo que tributar as receitas auferidas através das mencionadas notas no regime de caixa ou de competência seria indiferente quanto aos valores devidos dos tributos nos respectivos períodos de apuração.

3.7.4 É certo que o art. 527, inciso I, e parágrafo único, do RIR/99 faculta a escrituração do Livro Caixa à contabilidade completa nos termos da legislação comercial, sob condição de que aquele livro retrate toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. Por sua vez a interpretação a contrário senso do § 5º do art. 258 do mesmo RIR/99 não dispensa os livros auxiliares (dentre eles o Livro Caixa) de autenticação quando as operações a que se reportarem não tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados. Notemos que se a opção da tributação pelo lucro presumido por um lado dispensa a pessoa jurídica de escrituração do livro Diário, por outro lado impõe a escrituração e a autenticação do livro Caixa, pois este fará as vezes daquele.

3.7.5 Além destas formalidades, os art. 1º da IN SRF n.º 104/1998 e art. 85 da IN SRF n.º 247/2002 estabelecem que a empresa optante pelo lucro presumido que venha a apropriar suas receitas no regime de caixa e mantenha a escrituração do Livro Caixa deverá indicar neste livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

3.7.6 Verifica-se que a contribuinte não comprova que adotou os procedimentos acima fixados. Apenas apresenta a relação de supostos recebimentos comprovados mediante recibos sem força probatória. No caso, não foram apresentadas provas hábeis e idôneas do efetivo recebimento em parcelas das vendas tributadas tampouco da sua escrituração nos termos acima determinados, de modo que com base no Livro Caixa do ano-calendário 2009 o contribuinte não pode se utilizar do regime de caixa para tributar suas receitas.

3.7.7 O Livro Caixa relativo ao ano-calendário 2011 padece das mesmas falhas, mormente quando se observa a escrituração das notas fiscais emitidas em agosto de 2011 (n.º 143 e n.º 144), sob o escopo da presente fiscalização. Conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte tais notas teriam sido pagas nos meses de setembro e novembro de 2011, no entanto os lançamentos contábeis não fazem menção a que título teriam ingressado tais recursos (vide fls. 23 e 42 do Livro Caixa 2011). Embora o contribuinte apresente comprovantes de depósitos bancários em valores compatíveis com os das notas n.º 143 e n.º 144, a escrituração do Livro Caixa da forma como foi efetuada não atende as formalidades prescritas na IN SRF n.º 104/1998 c/c IN SRF n.º 247/2002 que permitiriam ao contribuinte se utilizar do regime de caixa.

E complementa:

Trata-se o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e reflexos constituídos por ter a fiscalização constatado divergência entre os valores devidos declarados pela empresa na DIPJ e documentos fiscais/contábeis, com relação aos declarados na DCTF, esta sendo instrumento de confissão de dívida. Desta forma, a auditoria fiscal, considerando que os valores dos tributos a pagar não foram integralmente declarados em DCTF e tampouco recolhidos em sua totalidade, efetua a lavratura dos presentes Autos de Infração para constituição dos créditos tributários de ofício referentes às parcelas não declaradas nem recolhidas. (grifamos)

Observa-se que os valores e informações utilizadas no auto de infração pela fiscalização foram entregues pela própria fiscalizada, não existindo o erro material alegado pela contribuinte na impugnação. E devido a precariedade de condições dos documentos entregues, conforme exposto anteriormente, correta a postura adotada pela fiscalização. (grifamos)

Os Autos de Infração e demais termos lavrados pela fiscalização contemplam todos os requisitos obrigatórios previstos na legislação e foram instruídos com os elementos indispensáveis à comprovação da irregularidade, não se vislumbrando nenhum vício que enseje nulidades dentro das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, únicas hipóteses de nulidades previstas na legislação. (grifos e negritos nossos)

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração. (grifamos)

O que se percebe, a partir do trecho acima, é uma descrição da natureza do procedimento fiscal (inquisitório), e como a autoridade fiscal se portou, por dever de ofício, diante do ordenamento pátrio. O excerto que se inicia na pág. 14 é mera decorrência da ordem de ideias que a DRJ estava a desenvolver sobre comportamento da autoridade fiscal em geral. Veja-se como se inicia o parágrafo imediatamente anterior ao trecho sobre *“apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade da lei...”*:

Registre-se que cabe às autoridades administrativas o papel de aplicar as determinações legais emanadas dos poderes competentes e zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. O lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, na estrita observância do art. 142, § único do CTN.

Assim, mesmo que a conclusão (pág. 16)¹ pareça que a Impugnante teria manejado argumentos de ilegalidade ou inconstitucionalidade (que, de fato, não foram manejados), a digressão desnecessária dessa matéria no desenvolvimento do voto da DRJ em nada altera a principal razão de decidir, que se resume no fato de tanto a autoridade lançadora como a DRJ terem se utilizado da resposta da ora Recorrente quanto ao uso do regime de competência e não o regime de caixa. Ou seja, entendo que tais digressões são mero “obiter dictum”, e nada trouxeram de prejuízo à defesa ou alterado o critério jurídico do lançamento, por inovação da fundamentação.

Portanto, rejeito a alegação de nulidade do Acórdão Recorrido.

NULIDADE DO AUTO POR ERRO DE INFRAÇÃO – VÍCIO MATERIAL

Entendo que a matéria, como suscitada pela Recorrente, não é exatamente uma preliminar, mas questão de mérito. Requer-se o cotejamento entre o demonstrativo de apuração dos tributos lançados com a realidade dos documentos e respostas acostadas aos autos. Segundo a Recorrente, o vício é materializado por utilização de dois critérios pela autoridade lançadora. Confira-se:

Inicialmente, vale mencionar que a Recorrente optou pela apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido, na forma prevista no art. 26, da Lei nº 9.430/96, com determinação do reconhecimento das receitas pelo regime de caixa (pelo recebimento dos valores decorrentes de suas atividades sociais).

A fiscalização, entretanto, para determinar a base de cálculo dos tributos lançados, aplicou dois conceitos totalmente diversos, utilizando o regime de caixa em alguns meses e o regime de competência em outros, conforme se vê, a título de exemplo, a base de cálculo da infração de IRPJ e CSLL abaixo:

¹ Não compete, assim, à esfera administrativa a análise da ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, e, portanto, não será afastada a aplicação das normas que fundamentaram a lavratura do auto de infração sob o pretexto de contrariar normas constitucionais, conforme alegado na manifestação de inconformidade.

Quadro 01 – Demonstrativo de valores de IRPJ e CSLL a serem Lançados de Ofício

RAZÃO SOCIAL		CONSTRUTORA AGILIS LTDA											
CNPJ		86.836.053/0001-62											
ANO CALENDÁRIO		1º SEMESTRE DE 2010											
Data Inicial	Data Final	Receita Mensal (DA CON/DIPJ)		Receita Mensal (NF/DA CON/DIPJ)		IRPJ				CSLL			
		Coefficiente 8%	Coefficiente 32%	Coefficiente 8%	Coefficiente 32%	Base de Cálculo	Valor Devido	Declarado em DCTF/Pago	Insuficiência de Recolhimento/Declaração	Base de Cálculo	Valor Devido	Declarado em DCTF/Pago	Insuficiência de Recolhimento/Declaração
(1)	(2)	(3)	(4)	(7)	(08)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)
01/01/2010	31/01/2010	24.083,32	1.751,74	24.083,32	1.751,74								
01/02/2010	28/02/2010	77.008,53	1.751,74	77.008,53	1.751,74	154.390,61	32.597,65	8.703,12	23.894,53	229.694,04	20.672,46	5.754,50	14.917,96
01/03/2010	31/03/2010	1.483.355,76	1.751,74	1.807.769,91	1.751,74								
01/04/2010	30/04/2010	90.371,20	1.755,95	90.371,20	1.755,95								
01/05/2010	31/05/2010	127.227,22	1.755,95	127.227,22	1.755,95	127.210,39	25.802,60	2.911,03	22.891,57	188.919,16	17.002,72	2.544,07	14.458,65
01/06/2010	30/06/2010	3.916,00	1.755,95	1.351.460,09	1.755,95								

Conforme se vê acima, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, o lançamento ocorreu com base no regime de caixa, já o lançamento do mês de março de 2010, ocorreu com base no regime de competência.

Entretanto, ao verificarmos as notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2010 (fls. 1033 a 1048), é possível constatar que nos meses de janeiro e fevereiro não houve qualquer emissão de notas fiscais (competência).

Ocorre que a DRJ/RPO, ao analisar tal nulidade, entendeu por desconsiderar todos os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente, sob o pífio fundamento abaixo reproduzido:

(...) Na impugnação a empresa já não anexa os recibos, apenas algumas notas fiscais sem assinatura. A única nota fiscal assinada refere ao ano de 2008. Anexa comprovantes de arrecadação e DCTF, porém já tinha sido informado do fim de sua espontaneidade, e cópias de demonstrativos datados de 05/11/202013.

Observa-se que utilizando-se das notas fiscais entregues a fiscalização e informações prestadas em 19/10/2011 e 02/12/2011, e anexadas ao processo, de fato chega-se aos valores elencados nos demonstrativos utilizados pela fiscalização em seu auto de infração, **não prosperando o afirmado pelo contribuinte que há confusão de regimes de apuração feita pela fiscalização.**

(...)

Observa-se que os valores e informações utilizados no auto de infração pela fiscalização foram entregues pela própria fiscalizada, não existindo o erro material alegado pela contribuinte na impugnação. E devido a precariedade de condições dos documentos entregues, conforme exposto anteriormente, correta e postura adotada pela fiscalização.

A realidade dos fatos é que a **apuração sempre ocorreu por meio do regime de caixa e a fiscalização tem a obrigação de realizar o lançamento tributário com base na primazia da essência sobre a forma.** Inclusive, um dos princípios que rege

o Direito Tributário é o “princípio da verdade material”, que tem por finalidade central a investigação dos fatos tributários.

Com efeito, rejeito a preliminar, devendo ser a matéria julgada em sede de mérito, uma vez que foi igualmente suscitada nesse contexto.

MÉRITO

REGIME DE CAIXA x REGIME DE COMPETÊNCIA

Como verificado alhures, um dos principais pontos de divergência de mérito entre a autoridade fiscal e a Recorrente encontra-se no regime de reconhecimento de receitas. A autoridade fiscal parte da resposta da Recorrente, onde fica claro para este Conselheiro que a pergunta é direcionada para se certificar a forma de apuração dos tributos, e não de apuração do resultado contábil. Repisemos a pergunta e a resposta que já acima foi transcrita:

3. Esclarecimento a respeito de qual regime econômico de determinação dos resultados a empresa escolheu: caixa ou competência.

R – O regime adotado pela empresa Construtora Ágilis para contabilização em 2010 foi o da competência.

Pareceu-nos que a autoridade fiscal não estava a se referir sobre lançamentos contábeis, pois não fazia sentido uma pergunta que comportasse apenas uma única resposta: Que os registros contábeis são reconhecidos pelo regime de competência. Portanto, a pergunta estava formulada no contexto da apuração dos tributos.

De outro lado, de fato, a Recorrente respondeu o óbvio. Que a “*contabilização em 2010 foi o da competência*”. Mas, a resposta, per se, não afirma qual o sistema de apuração dos tributos.

Acontece, porém, que a autoridade lançadora não se omitiu em enfrentar a alegação da apuração da base tributável ter sido realizada pelo regime de caixa, chegando a conclusão que os documentos apresentados pela Recorrente não atendiam às disposições legais, a fim de sustentar o alegado. Vejamos excertos do TVF e que foram replicados no Acórdão Recorrido:

3.7.4 É certo que o art. 527, inciso I, e parágrafo único, do RIR/99 faculta a escrituração do Livro Caixa à contabilidade completa nos termos da legislação comercial, sob condição de que aquele livro retrate toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. Por sua vez a interpretação a contrário senso do § 5º do art. 258 do mesmo RIR/99 não dispensa os livros auxiliares (dentre eles o Livro Caixa) de autenticação quando as operações a que se reportarem não tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados. Notemos que se a opção da tributação pelo lucro presumido por um lado dispensa a pessoa jurídica de escrituração do livro Diário, por outro lado impõe a escrituração e a autenticação do livro Caixa, pois este fará as vezes daquele.

3.7.5 Além destas formalidades, os art. 1º da IN SRF n.º 104/1998 e art. 85 da IN SRF n.º 247/2002 estabelecem que a empresa optante pelo lucro presumido que venha a apropriar suas receitas no regime de caixa e mantenha a escrituração do Livro Caixa deverá indicar neste livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

3.7.6 Verifica-se que a contribuinte não comprova que adotou os procedimentos acima fixados.

Apenas apresenta a relação de supostos recebimentos comprovados mediante recibos sem força probatória. No caso, não foram apresentadas provas hábeis e idôneas do efetivo recebimento em parcelas das vendas tributadas tampouco da sua escrituração nos termos acima determinados, de modo que com base no Livro Caixa do ano-calendário 2009 o contribuinte não pode se utilizar do regime de caixa para tributar suas receitas.

A esse respeito, a Recorrente repisa em sede de Recurso Voluntário os mesmos argumentos de sua impugnação sobre ter utilizado o regime de caixa, sem colacionar novos documentos. Contudo, quanto ao argumento sobre a inexistência do seu atendimento aos art. 258 e art. 527 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3.000/99), art. 1º da IN SRF nº 104/1998 e art. 85 da IN SRF nº 247/2002 (razão de decidir), nada trouxe a contrapor a Decisão da qual ora se recorre.

Com efeito, entendo que assiste razão à DRJ. Não há elementos cabais a se provar que a Recorrente utilizou a sistemática de apuração dos tributos pelo regime de caixa. A Recorrente não enfrentou a acusação na parte que lhe reputo mais contundente, qual seja, o não atendimento aos preceitos do RIR/99 e normativos exigidos quando da utilização do regime de caixa na apuração dos tributos.

VICIO MATERIAL – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

IRPJ e CSLL

Alega a Recorrente que a fiscalização, mesmo elegendo o regime de competência para fins de apuração dos tributos, incorreu em vício material, pois, em verdade teria utilizado “*um mix de caixa + competência*”.

A DRJ informa que a apuração dos tributos teve por base as informações que a Recorrente proveu durante a fase inquisitória, destacando-se:

Na impugnação a empresa já não anexa os recibos, apenas algumas notas fiscais sem assinatura. A única nota fiscal assinada refere ao ano de 2008. Anexa comprovantes de arrecadação e DCTF, porém já tinha sido informado do fim de sua espontaneidade, e cópias de demonstrativos datados de 05/11/2013.

Observa-se que utilizando-se das notas fiscais entregues a fiscalização em 19/10/2011 e informações prestadas em 19/10/2011 e 02/12/2011, e anexadas ao processo, de fato chega-se aos valores elencados nos demonstrativos utilizados pela fiscalização em seu auto de infração, não prosperando o afirmado pelo contribuinte que há confusão de regimes de apuração feita pela fiscalização.

Pois bem.

Entendo que para o período fiscalizado, a autoridade fiscal adotou um procedimento consistente, explicando o porquê de não ter aceitado as explicações da Recorrente, a partir da sua perspectiva do regime de competência, e considerando que estava desconsiderando todas as retificações que foram realizadas “por conta própria” da Recorrente, depois de ter sido devidamente cientificada do procedimento fiscal.

No quadro 01 apresentado no TVF(fl. 41) percebe-se que há, basicamente, duas grandes diferenças. A apurada no mês de março/2010 e aquela apurada no mês de junho/2010. A diferença foi apurada a partir das informações da DAON/DIPJ entregues até aquele momento, que, repise-se, não compreendiam nenhuma das alterações posteriores.

Data Inicial	Data Final	Receita Mensal (DAON/DIPJ)		Receita Mensal (NF/DAON/DIPJ)	
		Coefficiente 8%	Coefficiente 32%	Coefficiente 8%	Coefficiente 32%
(1)	(2)	(3)	(4)	(7)	(08)
01/01/2010	31/01/2010	24.083,32	1.751,74	24.083,32	1.751,74
01/02/2010	28/02/2010	77.008,53	1.751,74	77.008,53	1.751,74
01/03/2010	31/03/2010	1.483.355,76	1.751,74	1.807.769,91	1.751,74
01/04/2010	30/04/2010	90.371,20	1.755,95	90.371,20	1.755,95
01/05/2010	31/05/2010	127.227,22	1.755,95	127.227,22	1.755,95
01/06/2010	30/06/2010	3.916,00	1.755,95	1.351.460,09	1.755,95

O valor de R\$ 1.807.769,91 corresponde ao somatório das Notas Fiscais nº 133 (R\$ 9.230,00) e nº 135 (R\$ 1.798.539,91). A diferença de R\$ 334.414,40 teria sido oferecida entre setembro de 2009 a fevereiro de 2010. Ou seja, a Recorrente alegou que houve oferecimento à tributação de valores recebidos antes da emissão das respectivas notas fiscais. Diz a Recorrente em sua resposta de fls.62:

Embora tenha sido emitidas notas fiscais em março/2010 no valor de R\$ 1.807.769,91, sendo R\$ 1708.539,91 referente ao contrato da empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda, na base de cálculo do IRPJ foram abatidos os valores tributados nos meses de Setembro/2009 a Fevereiro/2010 referente a esse contrato citado, como demonstramos abaixo:

Mês/Ano	Valor
set/09	14.083,33
out/09	68.213,33
nov/09	74.694,35
dez/09	76.331,54
jan/10	24.083,32
fev/10	77.008,53
Total	334.414,40

Inclusive, é dessa alegação que surge um suposto valor a maior de recolhimento no sobre uma base a maior no montante de R\$ 10.000,25, e anexados os tais recibos de entregas que foram rejeitados pela fiscalização, e mencionados pela DRJ não terem sido reiterados na Impugnação, mas apenas juntadas algumas Notas Fiscais. Vejamos excertos da DRJ:

Na impugnação a empresa já não anexa os recibos, apenas algumas notas fiscais sem assinatura. A única nota fiscal assinada refere ao ano de 2008. Anexa comprovantes de arrecadação e DCTF, porém já tinha sido informado do fim de sua espontaneidade, e cópias de demonstrativos datados de 05/11/2013.

Alega a Recorrente que se *“a fiscalização entendeu que o cálculo dos tributos deveria ter sido baseado nas notas fiscais, os valores informados no quadro 01 para os meses de janeiro, fevereiro e abril e maio, deveria estar ZERADOS”*.

Não assiste razão à Recorrente. Como bem indicado pela DRJ, quem informou os montantes e os indicou em seus informes originais (utilizados para se apurar a diferença) foi a própria contribuinte. O que a fiscalização fez foi tão somente desconsiderar a retificação e os pagamentos depois das retificações por entender não estar devidamente provada a utilização do regime de caixa (veja itens 3.7.4 e seguintes do TVF).

Se a Recorrente indicou valores nos meses do ano-calendário de 2010, quando ela mesma afirma não ter havido a emissão de notas fiscais, o que este Conselheiro verificou foi que a falta de comprovação por meio de adequados controles dos livros caixas e demais demonstrativos acabou por não contribuir na formação da convicção de que os valores não representariam receitas que devessem ser desconsideradas na apuração realizada pela fiscalização, além do fato desta ter concentrado maior foco nos recebimentos do contrato com a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda.

Não obstante, destaque do TVF:

3.2.3 É de se destacar quanto a versão apresentada pelo contribuinte - de tributar antecipadamente parte das receitas auferidas em 2010 - que mesmo que esta fosse plausível já se estaria diante de uma insuficiência de recolhimento e de declaração de IRPJ e CSLL com fatos geradores no 1º trimestre de 2010, de pelo menos R\$ 17.406,25 (igual R\$ 26.109,37 subtraído de R\$ 8.703,12) e R\$ 11.508,92 (igual R\$ 17.263,38 subtraído de R\$ 5.754,46), respectivamente, uma vez que tais valores foram declarados e recolhidos durante a ação fiscal. A fiscalização, porém, não comunga do entendimento esposado pelo contribuinte, como será demonstrado oportunamente, quando serão apurados os reais valores dos tributos devidos.

Quanto à nota fiscal nº 137, temos o que a fiscalização considerou o seu valor integral no mês de junho de 2010 (quadro 01), pois corresponde ao mês de sua emissão e que os recebidos de recebimento não indicavam diferenças entre a emissão e o recebimento. Portanto, indiferente a alegação da Recorrente na utilização do regime de caixa ou de competência. Vejamos excertos que compõe o Acórdão Recorrido:

Em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal o contribuinte apresentou cópia do contrato firmado em 10/08/2009 com a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda., CNPJ n.º 06.246.130/0001-95 bem como cópias, dentre outras, das notas fiscais (n.º 135, n.º 137 e n.º 138) referentes ao contrato retrocitado emitidas, respectivamente, em 22/03/2010, em 02/06/2010 e em 19/08/2010, acompanhadas dos respectivos recibos de pagamentos nos valores de R\$ 1.798.539,91. R\$ 1.351.460,09 e R\$ 354.733,29.

(...)

3.7.1 No curso da Diligência Fiscal levada a efeito sob o MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2 foram encaminhadas pelo contribuinte cópias das notas de números 135, 137 e 138 acompanhadas dos respectivos recibos, datados do mesmo mês em que foram emitidas as referidas notas. Através desses recibos não havia nenhum hiato entre a prestação de serviços e o recebimento da retribuição destes, de modo que tributar as receitas auferidas através das mencionadas notas no regime de caixa ou de competência seria indiferente quanto aos valores devidos dos tributos nos respectivos períodos de apuração.

Portanto, no tocante ao lançamento em si do valor do principal e multa, entendo que não há reparos a serem feitos no Acórdão Recorrido ou ao auto de infração.

PIS/COFINS (Quadros 02 e 03)

Basicamente a alegação é a mesma acima, acrescido da alegação que os valores das Notas Fiscais nº 143 e 144 teriam sido tributadas, sob a ótica da Recorrente, nos meses de julho, agosto e setembro do ano de 2011 (pelo regime de caixa), enquanto a fiscalização teria considerado os valores (ou soma deles) apenas no mês de agosto de 2011 (pelo regime de competência).

Ou seja, ainda que em momentos distintos, segundo a Recorrente não teria havido falta de recolhimento do principal, e a fiscalização não teria considerado as diferenças em favor da Recorrente nos meses subsequentes (julho e setembro de 2011).

No que se refere à discussão sobre regime de caixa ou competência, bem como os efeitos das retificadoras, aplicam-se os mesmos comentários do tópico anterior.

Porém, cotejando os quadros 02 e 03, que demonstram a apuração das diferenças, notamos que estes não avançam para além do mês de agosto de 2011, e não contém todos os meses dos anos calendários de 2010 e também de 2011. Tomemos, como exemplo², o quadro 02 do TVF:

CNPJ do Declarante		Receita DA CON	Receita Apurada (NF/DA CON/DIPJ)	PIS/PASEP							
Data Inicial	Data Final			Valor Apurado DA CON	Contribuição Retida (DA CON)	Contribuição a Pagar (DA CON)	Declarado em DCTF/Pago	Receita Apurada (NF/DA CON/DIPJ)	Contribuição Retida (NF)	Contribuição a Pagar (NF/DA CON/DIPJ)	Insuficiência de Recolhimento/ Declaração
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
01/03/2010	31/03/2010	1.485.107,50	1.807.769,91	9.653,20	0,00	9.653,20	9.653,20	11.750,50	0,00	11.750,50	2.097,30
01/06/2010	30/06/2010	5.671,95	1.351.460,09	36,87	0,00	36,87	36,87	8.784,49	0,00	8.784,49	8.747,62
01/08/2010	31/08/2010	0,00	354.733,29	0,00	0,00	0,00	0,00	2.305,77	0,00	2.305,77	2.305,77
01/12/2010	31/12/2010	143.755,95	135.500,00	934,41	880,75	53,66	53,66	934,41	880,75	53,66	0,00
01/08/2011	31/08/2011	74.791,59	496.855,57	486,15	0,00	486,15	486,15	3.229,57	0,00	3.229,57	2.743,42

A Recorrente, por outro lado, como insiste na defesa do regime de caixa, faz uma comparação tendo em conta as retificações e o sistema por ela alegadamente utilizado. Uma vez que as retificações foram desconsideradas e o regime é o de competência, conforme acima decidido, a comparação apresentada pela Recorrente tem pouco proveito, vez que o quadro 02 da fiscalização considera o que foi declarado originalmente pela Recorrente e o que se encontrou de divergência, e como visto acima, basicamente são os valores das Notas Fiscais emitidas contra a empresa Arnaldo Comércio de Veículos e Peças Ltda.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA E SEUS EFEITOS NO LANÇAMENTO

Com relação à denúncia espontânea, assiste razão à DRJ, cujo trecho a seguir é utilizado como razões de decidir no presente Recurso Voluntário. Vejamos:

No caso em apreço, tem-se que, conforme relatado pela Autoridade Fiscal e documentos juntados aos autos, a ação fiscal foi desenvolvida nos termos do MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2, convertida em fiscalização sob o MPF n.º 03.1.02.00-2011-00702-1 (data de início 28/09/2011 e 26/10/2011, respectivamente), que estabeleceu o período de apuração de 2010 e 2011 para a auditoria tributária do IRPJ e tributos reflexos.

Houve ainda a emissão de Termo de Constatação e Intimação Fiscal em 17/11/2011, reiterando o teor do Termo de Início de Fiscalização emitido em 26/10/2011. A emissão de vários Termos de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal: 26/12/2011 (tomado ciência em 28/12/2011), 19/03/2012 (tomado ciência em 2/03/2012), 30/04/2012 (tomado ciência em 02/05/2012), 15/06/2012 (tomado ciência em 18/06/2012), 24/07/2012 (tomado ciência em 25/07/2012), 05/09/2012 (tomado ciência em 11/09/2012), 16/10/2012 (tomado ciência em 18/10/2012), 21/11/2012 (tomado ciência em 22/11/2012), 28/12/2012 (tomado ciência em 29/12/2012), 04/02/2013 (tomado ciência em 06/02/2013), 24/05/2013 (tomado ciência em 27/05/2013), 10/07/2013 (tomado

² Pois, mesmo critério utilizado para o quadro 03.

ciência em 11/07/2013) e 27/08/2013(tomado ciência em 28/08/2013). Além de vários Termos de Intimação Fiscal, lavrados em 11/10/2011, 20/03/2013 e 15/04/2013, culminando com a lavratura dos Autos de Infração em contenda em 04/10/2013 e tomado ciência em 08/10/2013.No caso em apreço, tem-se que, conforme relatado pela Autoridade Fiscal e documentos juntados aos autos, a ação fiscal foi desenvolvida nos termos do MPF n.º 03.1.02.00.2011-00691-2, convertida em fiscalização sob o MPF n.º 03.1.02.00- 2011-00702-1(data de início 28/09/2011 e 26/10/2011, respectivamente), que estabeleceu o período de apuração de 2010 e 2011 para a auditoria tributária do IRPJ e tributos reflexos.

Houve ainda a emissão de Termo de Constatação e Intimação Fiscal em 17/11/2011, reiterando o teor do Termo de Início de Fiscalização emitido em 26/10/2011. A emissão de vários Termos de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal: 26/12/2011(tomado ciência em 28/12/2011), 19/03/2012 (tomado ciência em 2/03/2012), 30/04/2012(tomado ciência em 02/05/2012), 15/06/2012 (tomado ciência em 18/06/2012), 24/07/2012(tomado ciência em 25/07/2012), 05/09/2012 (tomado ciência em 11/09/2012), 16/10/2012(tomado ciência em 18/10/2012), 21/11/2012 (tomado ciência em 22/11/2012), 28/12/2012(tomado ciência em 29/12/2012), 04/02/2013 (tomado ciência em 06/02/2013), 24/05/2013(tomado ciência em 27/05/2013), 10/07/2013 (tomado ciência em 11/07/2013) e 27/08/2013(tomado ciência em 28/08/2013). Além de vários Termos de Intimação Fiscal, lavrados em 11/10/2011, 20/03/2013 e 15/04/2013, culminando com a lavratura dos Autos de Infração em contenda em 04/10/2013 e tomado ciência em 08/10/2013.

(...)

Portanto, ainda que o sujeito passivo tenha feito as correções exigidas, após início do procedimento fiscal, este fato não interfere no lançamento fiscal feito de ofício, pela perda da espontaneidade e por força da atividade vinculada e competência da autoridade administrativa, no exercício de suas funções, conforme art. 142 do CTN e determinações legais e normativas acima transcritas.

Observa-se também, vide acesso ao sistema DCTF, que as retificações de DCTF efetuadas pela empresa ocorreram após o início da fiscalização, época em que já não tinha direito a denúncia espontânea.

Sabendo que por força do disposto no artigo 5º, § 1º do Decreto-Lei 2.124/84, artigo 16 da Lei 9.779/99 e artigo 8º da Instrução Normativa 1110/2010, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) é o documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de débito tributário e constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido débito, e a DIPJ, tendo caráter meramente informativo. Além disso, tem-se que as correções feitas pela empresa foram efetuados após iniciada a ação fiscal.

A autoridade fiscal, no exercício de sua regular função e em consonância com sua atividade vinculada, em procedimento fiscal apurou importâncias devidas não

oferecidas à tributação, o que o levou a proceder ao lançamento de ofício. Repita-se que ter feito as correções exigidas pelo fiscal após início da ação fiscal em nada interfere no lançamento fiscal, feito na forma da lei.

Em resumo, não assiste razão à Recorrente quando afirma que “*Se a infração for denunciada antes do lançamento de ofício, a multa será de mora, enquanto, se a infração for denunciada de ofício, a multa será punitiva (multa de ofício)*”.

Basta o início do procedimento fiscalizatório, para a aplicação da multa de ofício (75%) sobre diferenças a menor encontradas. Esse é exatamente o principal efeito da perda do instituto da denúncia espontânea.

Entretanto, o valor do principal recolhido pela Recorrente, mesmo que durante a fase litigiosa, é matéria a ser discutida em sede de execução, mas não para fins formalização do lançamento do crédito tributário.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior