



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 11080.000986/2005-12
Recurso n° 154.606 Voluntário
Matéria IRPJ - EXS: DE 2002 a 2004
Acórdão n° 101-96.616
Sessão de 06 de março de 2008
Recorrente VERTICALI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: PRELIMINAR – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – COMPETÊNCIA DO AFRF.

A competência para constituição do crédito tributário é do Auditor Fiscal da Receita Federal, não podendo ser restringida por ato administrativo de menor hierarquia que a lei que lhe atribuiu tal competência.

INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL – EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE – OPÇÃO PELO PAES.

O marco para a exclusão da espontaneidade não é a data da constituição do crédito tributário, mas sim a data do início do procedimento fiscal. Como a opção pelo PAES se deu posteriormente ao início do procedimento fiscal, cabível o lançamento das diferenças apuradas, inclusive com a imposição da multa de ofício e dos juros de mora.

AJUSTE DE BASE DE CÁLCULO.

Não se traduz em inovação de lançamento o ajustamento da base de cálculo do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO – RETROATIVIDADE BENIGNA.

Exclui-se a multa de ofício aplicada pela superveniência de norma legal que deixa de exigí-la, por força da retroatividade benigna do artigo 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por VERTICALI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA..

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência do 4o. trim/2001, 1º e 4º trim/2003, a multa de ofício do ano-calendario 2002, bem como a multa de ofício do 2o. e 3o. trimestre de 2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR. Ausente, momentaneamente e justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

VERTICALI CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão de lavra da DRJ em Porto Alegre - RS nº 8.897, de 19 de julho de 2006, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 06/17), relativo aos anos-calendário de 2001 a 2003. Às fls. 20/25 encontra-se Relatório Fiscal, parte integrante dos citados autos de infração.

A acusação que deu origem ao lançamento é de que o sujeito passivo teria deixado de recolher e/ou declarar em DCTF tributos apurados sobre receitas regularmente escrituradas em sua contabilidade. As diferenças apuradas decorreram da escrituração das receitas em período-base seguinte àquele em que foram auferidas. O tributo exigido foi calculado a partir das bases de cálculo ajustadas, deduzidos os valores pagos e/ou declarados em DCTF.

Tendo tomado ciência do lançamento em 17 de fevereiro de 2005, a atuada insurgiu-se contra tal exigência, tendo apresentado impugnação (fls. 286/299) em 17 de março de 2005, em que apresentou as seguintes razões de defesa, em síntese preparada pela autoridade julgadora de primeira instância:

As principais teses da impugnação são:

- a) o lançamento é nulo por falta de mandado de procedimento fiscal (MPF) regular indicando o tributo e períodos lançados;
- b) todas as receitas objeto do auto de infração foram lançadas contabilmente e declaradas na DIPJ;
- c) o tributo não pôde ser pago nos prazos legais por absoluta impossibilidade financeira; todavia, os débitos (declarados) foram objeto de parcelamento antes da lavratura do auto de infração, nos termos do Programa Especial, instituído pela Lei nº 10.864/03 (PAES);
- d) a inclusão dos débitos no PAES permitiu a novação das dívidas através de moratória legal, suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários (art. 151, VI, do CTN) e impedindo o lançamento de ofício;
- e) a interpretação analógica para justificar a exigência tributária contrária o princípio da estrita legalidade do tributo (EC-1/69, art. 153, § 29; CF/88, art. 5º, II, e 150, I; CTN, art. 97, I, II, II e parágrafo único);
- f) haveria duplicidade se os débitos declarados em DIPJ e incluídos no PAES fossem objeto de lançamento; e
- g) a inclusão no PAES antes da data do recebimento dos autos de infração implica na manutenção da espontaneidade e afasta a aplicação da multa de ofício.

Ao final, a atuada requer seja declarado totalmente insubsistente o auto de infração, cancelando-se a exigência principal, multa e juros.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 8.987/2006 julgando procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

CONFISSÃO DE DÍVIDAS E LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM. É válido o lançamento de ofício formalizado após confissão de dívidas ínsita ao parcelamento especial (Paes), sobretudo porque esta é efetuada após o início do procedimento fiscal.

ESPONTANEIDADE. A espontaneidade é afastada por qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

ESPONTANEIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PAES. MULTA DE OFÍCIO. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do agente, impedindo que possa exonerar-se da multa de ofício.

Lançamento Procedente.

O referido acórdão concluiu por manter o lançamento pelas seguintes razões de decidir:

1. afasta a preliminar de ausência de MPF indicando os documentos de fls. 01 e 04, afirmando que o MPF é simples instrumento interno de planejamento e controle de atividades e procedimentos fiscais e que sua falta ou imperfeição não tem o condão de anular o auto de infração que atenda aos requisitos fixados no artigo 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/1972.
2. que a confissão de dívida em programa de parcelamento não obstaculiza o lançamento de ofício, inclusive com os acréscimos legais que lhe são próprios, mormente quando o procedimento fiscal se iniciou antes da iniciativa do sujeito passivo.
3. que a formalização do pedido de ingresso no PAES efetuada posteriormente ao início da ação fiscal, não afasta a exigência da multa de ofício sobre os valores lançados.
4. que a suspensão da exigibilidade dos débitos confessados no PAES não é impeditiva ao lançamento de ofício, necessário para a aplicação da multa de ofício.
5. que ao ingressar no PAES sujeito passivo abre mão da discussão acerca das matérias vinculadas aos débitos confessados.

6. que é irrelevante o fato de o contribuinte ter supostamente declarado todas as receitas em DIPJ, que não tem o caráter de confissão de dívida, como ocorre com a DCTF e, portanto não tem seus débitos incorporados automaticamente ao PAES.
7. que o tributo lançado foi apurado com base como supedâneo a base de cálculo retificada em função de algumas receitas terem sido contabilizadas em períodos de apuração equivocados.
8. que a espontaneidade do sujeito passivo restou afastada na data de início da ação fiscal e que o ingresso ao PAES em data posterior àquela não ilide a aplicação da multa de ofício.

Cientificado da decisão de primeira instância em 21 de agosto de 2006, irresignado pela manutenção do lançamento, o sujeito passivo apresentou em 15 de setembro de 2006 o recurso voluntário de fls. 485/502, em que repisa as razões de defesa de sua impugnação, inovando no que se segue:

1. que o acórdão recorrido se omitiu em duas questões e que portanto deve ser declarado nulo. A primeira delas por não ter se manifestado acerca da incidência de juros SELIC em substituição à TJLP, e a segunda, que teria declarado no PAES não só os débitos incluídos em DCTF, mas também os declarados na DIPJ.
2. que a Turma Julgadora teria se equivocado pois, em momento algum alegou ter ocorrido denúncia espontânea, mas sim “que ao reconhecer o débito no PAES e neste parcelado passa a ser débitos declarados, ou que já eram débitos declarados por já serem declarados (em declarações originais ou retificadoras)”, não havendo que se confundir “denúncia espontânea” com “declaração espontânea”.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.



Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09, de 05 de junho de 2007, dispensou a exigência de arrolamento de bens e direitos como condição para o seguimento do recurso voluntário.

Conforme visto a recorrente apenas repisa em segunda instância os mesmos argumentos trazidos em sua impugnação.

Inicialmente a recorrente argumenta ser nulo o lançamento por não haver Mandado de Procedimento Fiscal – MPF que abarcasse o ano-calendário de 2003, posto que originalmente o MPF de fls. 01 dizia respeito ao IRPJ no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2002 e que só teve ciência do MPF Complementar “no momento da entrega dos autos de infração”.

O MPF consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, servindo, por um lado, como instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais em relação a tributos administradas pela Secretaria da Receita Federal, e por outro lado, como requisito de validade da realização de procedimento fiscal, na medida em que confere ao sujeito passivo da obrigação tributária um instrumento hábil para certificar-se da regularidade da ação fiscalizadora.

Eventuais incorreções e/ou omissões em sua expedição, não são causa para invalidar ato praticado por Auditor Fiscal da Receita Federal - AFRF, cuja competência é derivada diretamente da lei¹, cabendo a ele, independentemente de observância de normas administrativas, cumprir as determinações contidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, sempre que apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, deverá determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e, sendo a hipótese, impor a respectiva penalidade caso se verifique a ocorrência de infração à lei, sob pena de responsabilidade funcional, haja vista ser ato vinculado e obrigatório.

O fato é que o MPF foi originalmente expedido para a fiscalização do IRPJ no período de 2000 a 2002 e o contribuinte tinha perfeito conhecimento disso, não tendo como ter sido surpreendido, com a inclusão do ano-calendário de 2003. A recorrente conhecia o conteúdo da fiscalização que estava se desenvolvendo, bem como conhecia os AFRF responsáveis por ela, não tendo lhe causado qualquer prejuízo a ampliação do período fiscalizado.

¹ Lei nº 2.354/1954 e DL nº 2.225/1985.

Rejeito, pois, esta preliminar.

Ao mérito.

O sujeito passivo tem por atividade empresarial, entre outras, a construção e incorporação e compra e venda de imóveis e no período fiscalizado optou por apurar seus resultados com base no lucro presumido.

Consta do relatório fiscal que a autuação se deu em função de ter, a contribuinte, postergado receitas para períodos posteriores àqueles em que foram efetivamente recebidas. A fiscalização procedeu à exclusão de tais receitas dos períodos base em que foram incorretamente registradas, sendo tratados como receita omitida nos períodos base a que efetivamente competiam. Os valores do IRPJ devido a partir das bases de cálculo reajustadas foram comparados com os valores pagos ou declarados em DCTF, sendo as diferenças não pagas ou declaradas a menor, constituídas de ofício.

Afirma a recorrente, por seu turno que os débitos lançados de ofício já estariam declarados em DIPJ ou em DCTF e que os valores do IRPJ que não haviam sido recolhidos nos seus vencimentos respectivos foram objeto do parcelamento especial instituído pela Lei nº 10.684/2003 (PAES).

Compulsando os autos verifiquei que os fatos neles constantes não são aqueles narrados, nem por um, nem por outro. Senão vejamos.

Compulsando os autos conclui-se que a base de cálculo é o valor total das receitas apuradas pela fiscalização, independentemente dos valores contabilizados pelo sujeito passivo (vide fls. 07/08 e 26).

Em relação ao 4º trimestre de 2001, o sujeito passivo lançou na DIPJ receita no valor de R\$ 519.873,56 e a fiscalização apurou o valor de receita de R\$ 75.500,61, procedendo ao lançamento deste último valor, desconsiderando que as receitas contabilizadas e informadas pelo sujeito passivo eram bem superiores a esta.

Ainda em relação a este período, o imposto apurado na DIPJ (fls. 164) e informado na DCTF (fls. 259) foi de R\$ 6.238,48.

Veja-se, a receita contabilizada e declarada pelo sujeito passivo foi superior à receita apurada pelo Fisco. O valor do IRPJ declarado em DCTF pelo sujeito passivo é o resultante da receita que ele originalmente fez constar em sua DIPJ, portanto, superior ao valor apurado pelo Fisco. Conclui-se em relação a este período não haveria crédito tributário a ser lançado.

Em relação aos trimestres do ano-calendário de 2002, comparando os valores constantes do auto de infração (fls. 07/08) e os valores constantes da DIPJ (fls. 183/184) vê-se que a receita informada na DIPJ é, em todos os trimestres, um pouco superior à receita apurada pelo Fisco, conforme demonstrado abaixo.

A

AC 2002	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
DIPJ	1.094.815,36	600.098,15	354.385,30	884.150,88
AI	1.090.000,00	598.500,00	344.500,00	875.000,00

Nestes trimestres, porém, o valor do IRPJ devido apurado na DIPJ são superiores aos valores constantes das DCTF (fls. 260/263), o que denota ausência de declaração de parte dos valores devidos.

Em relação aos trimestres do ano-calendário de 2003, comparando os valores constantes do auto de infração (fls. 08/09) e os valores constantes da DIPJ (fls. 217/219) vê-se que a receita informada na DIPJ é, em todos os trimestres, um pouco superior à receita apurada pelo Fisco, conforme demonstrado abaixo.

AC 2002	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
DIPJ	867.262,25	194.917,25	294.349,25	371.708,92
AI	849.281,00	194.001,00	290.521,25	364.001,00

Nos 1º e 4º trimestres o valor do IRPJ devido apurado na DIPJ foram inferiores aos valores constantes das DCTF (fls. 264 e 267). Nos 2º e 3º trimestres o valor apurado na DIPJ foram superiores aos declarados na DCTF (fls. 265/266), o que denota ausência de declaração de parte dos valores devidos.

Resumindo a situação fática constante dos autos:

Em relação ao 4º trimestre de 2001 o valor da receita informada na DIPJ era superior ao apurado pela fiscalização, que o desconsiderou integralmente, procedendo ao lançamento do valor que apurou. O valor do IRPJ apurado na DIPJ foi o mesmo constante da DCTF informada pelo contribuinte.

Em relação aos trimestres do ano-calendário de 2002 e aos 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2003, o valor da receita informada na DIPJ era ligeiramente superior ao apurado pelo Fisco, no entanto o valor do IRPJ devido na DCTF era inferior ao apurado na DIPJ.

Já nos 1º e 4º trimestres do ano-calendário de 2003 o valor do IRPJ devido na DCTF era inferior àquele calculado na DIPJ.

À luz dos fatos expostos não deve prosperar o lançamento relativo ao 4º trimestre de 2001.

No tocante aos trimestres do ano-calendário de 2002 e aos 2º e 3º trimestre de 2003, em que houve informação na DIPJ, mas o valor do imposto declarado na DCTF era inferior ao apurado na DIPJ, em caso como tais, esta E. Câmara tem entendido que estando os débitos informados em DIPJ e sendo esta confissão de dívida, *ex-vi* do artigo 5º do Decreto-Lei

nº 2.124/1984, seria dispensável o lançamento de ofício dos valores dos tributos nela constantes, com a exclusão da multa de ofício aplicada.

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

(...)

No entanto, mesmo que dispensável o lançamento de ofício do tributo devido, tendo em vista que os valores do imposto devido informado na DCTF é inferior àquele apurado na DIPJ, o lançamento deve ser mantido.

Em relação à multa de ofício há de ser aplicada, de forma retroativa, a regra estabelecida no artigo 18 da Lei nº 11.488/2007, por força do artigo, *verbis*:

Lei 11.488/2007 (conversão da MP nº 351/2007):

Art. 18. Os arts. 3º e 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

Art. 18 O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional estabelece o princípio da retroatividade benigna no caso de ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, quando a lei nova lhe comine penalidade menos severa que a prevista à lei do tempo de sua prática, *ex-vi* do artigo 106, II, "c":

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

A

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

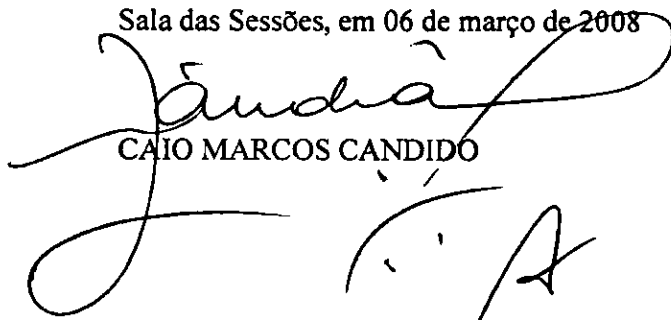
No tocante aos 1º e 4º trimestre de 2003, em que houve informação na DIPJ, mas o valor do imposto declarado na DCTF já era superior ao apurado na DIPJ, deve ser excluído o crédito tributário correspondente.

Observe-se que no tocante à afirmativa do sujeito passivo de que teria optado pelo PAES em relação aos valores não recolhidos, não consta da Declaração PAES de fls. 437/448 qualquer alusão a débitos do IRPJ relativos aos trimestres dos anos-calendário de 2002 e 2003, pelo quê os argumentos trazidos pela recorrente acerca do momento em que se exclui a espontaneidade para a declaração dos débitos tributários, torna-se inócua.

Pelo exposto, voto por REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir:

1. a exigência relativa ao 4º trimestre de 2001 e aos 1º e 4º trimestres de 2003.
2. a multa de ofício relativa do ano-calendário de 2002 e dos 2º e 3º trimestres de 2003.

Sala das Sessões, em 06 de março de 2008


CAIO MARCOS CANDIDO