



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

Processo nº 13864.000287/2006-53
Recurso nº 501.563 Voluntário
Acórdão nº 1402-00.649 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de agosto de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente TI BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição, correta a exigência de ofício do tributo não recolhido.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. PROCEDIMENTO FISCAL EM CURSO. ESPONTANEIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Estando a empresa sob procedimento fiscal, a apresentação de declarações retificadoras ou declarações complementares não caracterizam a espontaneidade, não impedem o lançamento e não afastam a imposição de multa de ofício.

ESPONTANEIDADE. PAGAMENTOS ANTERIORES AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Devem ser acolhidos como espontâneos os pagamentos efetuados antes da ciência do termo de início de fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento apenas os recolhimentos efetuados antes de 11/05/2005, considerados como espontâneos, relativos aos valores devidos dos anos-calendário de 2003 e 2004, aproveitando-os como pagamentos efetuados.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 13864.000287/2006-53
Acórdão n.º 1402-00.649

S1-C4T2
Fl. 266

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Polá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

TI Brasil Indústria e Comércio Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 3ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se de Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 148/155, que constituiu o crédito tributário total de R\$ 152.177,22, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

No corpo do Auto de Infração, a autoridade fiscal contextualiza da seguinte forma o lançamento:

001 – CSLL

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados conforme abaixo descrito.

Em análise da escrituração contábil do contribuinte supra, através dos Livros de Apuração do Lucro Real (fls. 16 a 21) e planilhas contendo o demonstrativo mensal da base de cálculo da CSLL a pagar (fls. 73 a 78) [...] verificou-se que os débitos apurados de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) não haviam sido integralmente declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

[segue-se tabela de fl. 149]

Após apuradas as diferenças acima, lavrou o Termo de Constatação e Intimação Fiscal MPF 228/03 (fls. 79 a 91) no qual o contribuinte foi intimado a apresentar os esclarecimentos e elementos comprobatórios de contestação dos fatos relatados.

[...]

Em resposta ao Termo acima citado, o contribuinte apresentou os esclarecimentos e documentação conforme fls. 97 a 140.

No item 2 (fl. 98) referente a CSLL, o contribuinte alega que os valores informados como "Valor Declarado (DCTF)" no Termo de Constatação para o período de Setembro de 2003, Janeiro e Março de 2004 não são os mesmos que a contribuinte declarou à SRF. Como comprovação apresentou a documentação constante do anexo III (fls. 130 a 140).

No anexo III foram apresentadas cópias das DCTF, nas quais verifica-se que constam os seguintes valores de débitos:

[segue-se tabela de fl. 150]

Apesar dos valores declarados corresponderem aos débitos apurados por esta fiscalização, verifica-se, na própria resposta apresentada, através do recibo de entrega das DCTF (fls. 103v e 133), que as declarações retificadoras foram entregues em dezembro de 2005, durante o procedimento de fiscalização. Na mesma resposta juntou-se cópias das DARFs de recolhimento das diferenças apuradas, em que alguns recolhimentos foram efetuados com juros e multa de mora, porém, após o início do procedimento de fiscalização em 04.11.2003 (fls. 39 a 40), sujeitando-se à multa de ofício.

[...]

Em análise as DCTF entregues antes do início do procedimento de fiscalização, verifica-se que os valores declarados são os mesmos já apurados por esta fiscalização quando da lavratura do Termo de Constatação e Intimação Fiscal MPF 228/03, conforme se pode conferir às folhas 11 a 15 do presente.

Pelo exposto, efetuo o presente lançamento de ofício.

[...]

Cientificado do lançamento em 28/12/2006, o sujeito passivo apresentou impugnação em 26/01/2007, fls. 158/173, alegando, em síntese:

a nulidade do lançamento fiscal; isto porque:

o presente auto de infração traz exigências fiscais obtidas a partir de diferenças apuradas pela confrontação de livros fiscais e contábeis (LALUR, balancetes e planilhas) com as DCTFs originais do período autuado. Tendo desconsiderado as DCTFs retificadoras e respectivas guias de pagamento que sanaram as disparidades apuradas, a fiscalização apontou o seguinte, *ipsis litteris*:

'Apesar dos valores declarados [nas DCTF retificadoras] corresponderem aos débitos apurados por esta fiscalização, verifica-se, na própria resposta apresentada (...) que as declarações retificadoras foram entregues em dezembro de 2005, durante o procedimento de fiscalização.'

Da leitura do trecho ora destacado, depreende-se que a fiscalização expressamente admitiu não haver crédito tributário em aberto, justificando o lançamento fiscal, exclusivamente, no fato de que as retificações das DCTFs foram efetuadas somente em dezembro de 2005, após, de acordo com o que defende a d. fiscalização, do início da ação fiscal em exame.

Independentemente do fato de que o período autuado não fazia parte do objeto primordial do procedimento de fiscalização (IRPJ de janeiro de 1998 a dezembro de 1999), que este procedimento jamais fora formalmente estendido para outros anos ou outros tributos e, ainda, de que parte do período autuado tampouco faz parte das chamadas 'verificações obrigatórias' (últimos cinco anos a partir da emissão do MPF, que ocorreu em 04 de novembro de 2003 e durante o prazo inicial de execução deste), a Impugnante pretende, já em sede de preliminar, demonstrar que não há no auto de infração a indicação de base legal válida a amparar a cobrança de créditos tributários já extintos [...]

No presente caso, o ato administrativo de lançamento dos créditos em exame carece (...) tanto do motivo legal – posto que o lançamento de ofício de créditos inexistentes não encontra respaldo na legislação tributária – quanto do motivo de fato – posto que a d. fiscalização negligenciou o fato de a Impugnante ter validamente sanado todas as inconsistências apuradas, em suas DCTFs e pago os

débitos até então pendentes antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório para o período autuado. [...]

Tal como se nota pela leitura do item '001' da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, outro ponto da presente controvérsia diz respeito à legitimidade da retificação das DCTFs e do reconhecimento tardio de débitos tributários apurados internamente pela Impugnante: a fiscalização alega que tais procedimentos ocorreram após o início da ação fiscal não podendo, portanto, produzir quaisquer efeitos jurídicos; a Impugnante, por sua vez, está certa de que seus procedimentos foram corretos e estão abarcados pela legislação aplicável, uma vez que, comprovadamente, não havia qualquer procedimento de fiscalização em aberto para o período autuado e, quando muito, as retificações por ela apresentadas e o pagamento dos valores devidos foram efetuados antes de qualquer solicitação formal das d. autoridades fiscais.

(...) em momento algum a Secretaria da Receita Federal alterou o período sob fiscalização indicado no MPF inicial para que pudesse validamente rejeitar a retificação das DCTFs efetuada pela Impugnante e, muito menos, a regularidade dos pagamentos dos tributos complementarmente declarados. (...)

Com o devido respeito ao d. agente fiscal autuante, não há como sustentar no caso concreto que a retificação das DCTFs teria ocorrido após o início de procedimento fiscal qualquer que seja a interpretação dada ao dispositivo normativo acima transcrito [art. 12, § 2º, da IN SRF nº 583, de 2005].

Isto porque o MPF original previa verificações obrigatórias em relação aos últimos cinco anos de sua instauração, qual seja, no dia 04 de novembro de 2003. Em outras palavras, a fiscalização, quando muito, destinava-se para todos os efeitos aos últimos cinco anos contados a partir de novembro de 2003.

Se a fiscalização pretendesse o contrário, poderia normalmente ter emitido novo MPF estendendo o objeto de suas verificações obrigatórias

[...]Somente a partir dessa medida, portanto, é que a Impugnante teria condições de saber que tais períodos estariam formalmente sob fiscalização e, conseqüentemente, quais as DCTFs estaria impedida de retificar.

[...]Adicione-se que as retificações em pauta foram efetuadas antes que a Impugnante recebesse qualquer intimação da d. fiscalização para a apresentação de documentos relativos aos períodos a que se referem as DCTFs objeto da presente controvérsia, o que só serve para reafirmar seu total desconhecimento quanto à posição que iria ser finalmente adotada pelo d. agente fiscal para desconsideração de tais declarações. Anexa encontra-se cópia da primeira notificação relativa aos anos de 2003 e 2004, recebidas pela Impugnante apenas em 29 de março de 2006 (Doc. 02).

Tal documento evidencia a regularidade dos procedimentos fiscais adotados pela Impugnante, já que não havia qualquer ato formal que indicasse a fiscalização dos períodos retificados. [...]

Por fim, mesmo na remota hipótese de não se admitir o quanto exposto (...), ainda assim não há como subsistir a cobrança dos créditos tributários objeto da autuação ora atacada. Isso porque independentemente de a d. fiscalização Federal não ter considerado as DCTFs retificadoras validamente apresentadas pela Impugnante, todos os valores de IRPJ refletidos nos registros contábeis foram integralmente pagos, com os acréscimos legais aplicáveis.

Dito de outro modo, a partir dos fatos ora suscitados é possível concluir que, qualquer que seja a avaliação dada aos procedimentos fiscais adotados pela Impugnante, duas são as conclusões possíveis:

se a retificação das DCTFs for tida por regular, como postula a impugnante, os créditos de CSLL auto-lançados já terão comprovadamente sido extintos pelo pagamento, não havendo motivo fático a validamente sustentar a autuação ora guerreada; ou,

se a retificação das DCTFs não foi admitida, nenhum crédito teria sido auto-lançado até o momento dos pagamentos espontâneos efetuados por parte da Impugnante, de modo que, no momento do lançamento de ofício, não haveria mais qualquer valor a ser exigido a título de principal, multa ou juros;

À fl. 172 dos autos, a impugnante junta a planilha indicativa das diferenças apuradas pela fiscalização e da forma pela qual a diferença teria sido liquidada. Ao fim da impugnação, postula o cancelamento da exigência."

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-26.125 (fls. 225-228) de 06/07/2009, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004

Lançamento de Ofício. Falta de Recolhimento.

Constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição, correta a exigência de ofício do tributo não recolhido.

Declarações Retificadoras. Procedimento Fiscal em Curso. Espontaneidade não Caracterizada.

Estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras ou declarações complementares que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, não impedem o lançamento e não afastam a imposição de multa de ofício."

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 17/07/2009 (A.R. de fl. 231), a interessada interpôs recurso voluntário em 17/08/2009 (fls. 232-243) onde repisa os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminarmente, alega a autuada a ausência de base legal que sustente o auto de infração em tela, porquanto a própria fiscalização teria reconhecido que as diferenças

constatadas no curso do procedimento fiscal teriam sido objeto de DCTFs retificadoras. Aduz que a autoridade fiscal se equivocara ao não reconhecer a espontaneidade das declarações retificadoras.

Nesse sentido, alega a recorrente que o auto de infração constitui crédito que não estaria originalmente incluído no procedimento de fiscalização delimitado pelo Mandado de Procedimento Fiscal de fl. 01, emitido em 04/11/2003, e que não teria sido formalmente estendido o escopo da investigação fiscal para abranger os fatos geradores tratados no lançamento fiscal (o auto de infração exige valores de CSLL relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004), pelo que considera espontânea a entrega das DCTFs retificadoras (reproduzidas entre o documentos de fls. 104/139).

De se reconhecer a razão da recorrente quando alega que o período sobre o qual repousa o lançamento fiscal não compunha o escopo original do procedimento fiscal. Todavia, ainda no curso da auditoria, a autoridade fiscal alterou o foco da fiscalização solicitando documentação relacionada a outros anos-calendário. Com efeito, no *Termo de Intimação Fiscal nº 03* (fls. 54v/55), do qual foi cientificada em 11/05/2005 (fl. 55v), a empresa foi compelida a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real e os Balancetes de Verificação relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Nesse sentido, há que se considerar que, até a ciência do citado Termo de Intimação Fiscal nº 03, estava a contribuinte abrangida pelo instituto da espontaneidade em relação aos atos relativos ao IRPJ e à CSLL devidos nos anos calendário de 2003 e 2004.

Todavia, uma vez ciente de que a fiscalização passara a mirar também os anos de 2003 e 2004, mediante a solicitação veiculada na intimação fiscal de fls. 54v/55, os atos praticados pela contribuinte a partir daquela ciência não têm efeito sobre o procedimento fiscal então em curso. Tal entendimento decorre do disposto no §2º do Decreto nº 70.235, de 1972, *in verbis*:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º 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.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (grifei).

Assim, tendo em vista que a ciência do Termo de Intimação nº 03 é de 11/05/2005 e que as DCTF retificadoras foram transmitidas em dezembro de 2005, não há que se cogitar a confissão de dívida espontânea veiculada naquelas declarações, de modo que as

diferenças constatadas pela fiscalização devem se submeter à constituição de ofício, acompanhada da correspondente penalidade, conforme constante do auto de infração atacado.

Impende ressaltar que a intimação de março de 2006, que a recorrente afirma ter sido a primeira a formalizar a investigação fiscal sobre a CSLL devida em 2003 e 2004, é, na verdade, desdobramento daquela de maio de 2005 que iniciava a apuração do tributo mediante a solicitação do LALUR e dos Balancetes Mensais de Verificação.

Nessa esteira, repise-se, as retificações não exercem influência sobre a constituição do crédito tributário que, por ocasião do início do procedimento, estava inadimplido.

A jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que as retificações realizadas com a auditoria fiscal em andamento não caracterizam procedimento espontâneo nem afastam a exigência da multa de ofício ou dos juros de mora. Nesse direção o Ac. nº 102-48997, de 23/04/2008, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

ESPONTANEIDADE - Declaração retificadora apresentada após o início da ação fiscal não tem o caráter de denúncia espontânea e não exime o contribuinte de sofrer autuação, compreendendo principal, multa de ofício e juros de mora.

Todavia, com relação aos recolhimentos efetuados, relativos aos valores devidos nos anos-calendário de 2003 e 2004, há que se tecer algumas considerações.

Levou-se em conta, no lançamento, como não espontâneos os recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, 04/11/2003, conforme se depreende da descrição dos fatos constante do auto de infração, fl. 150, *in verbis*:

"Apesar dos valores declarados corresponderem aos débitos apurados por esta fiscalização, verifica-se, a própria resposta apresentada, através do recibo de entrega das DCTF (fls 103v e 133), que as declarações retificadoras foram entregues em dezembro de 2005, durante o procedimento de fiscalização. Na mesma resposta juntou-se cópias das DARF de recolhimento das diferenças apuradas, em que alguns recolhimentos foram efetuados com juros e multa de mora, porém, após o início do procedimento de fiscalização em 04.11.2003 (fl 22) sujeitando-se à multa de ofício." (grifei).

Conforme analisado anteriormente, a contribuinte apenas em 11/05/2005 tomou ciência de que estavam sob investigação os anos-calendário de 2003 e 2004.

Há que se considerar, portanto, espontâneos os recolhimentos efetuados antes de 11/05/2005, relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Por fim, quanto a eventuais créditos em favor da interessada, provenientes de recolhimentos efetuados em nome da empresa posteriormente a 11/05/2005, mas antes da ciência do auto de infração ora em análise, esclareça-se que podem ser aproveitados quando da liquidação do crédito tributário constituído pelo aludido auto de infração, com direito à redução da multa de ofício em 50%, conforme previsto naquele auto de infração, desde que tais créditos já não tenham sido aproveitados.

Processo nº 13864.000287/2006-53
Acórdão n.º 1402-00.649

S1-C4T2
Fl. 273

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para considerar como espontâneos, excluindo do lançamento, os recolhimentos efetuados antes de 11/05/2005, relativos aos valores devidos, relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Sala das Sessões, em 3 de agosto de 2011

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.