



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

Processo n° 16004.720578/2011-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.212 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria Omissão de Receitas
Recorrente TEREOS DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL — FALTA DE ORDEM ESCRITA PARA SEGUNDO EXAME — Em relação ao mesmo período só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal. (Lei n° 2.354/54 art. 7° § 2°, Lei n° 3.470/58, art. 34). A falta de autorização para segundo exame é vício formal, caracterizado, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração do ato jurídico de lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NÃO SE EQUIPARA À AUTORIZAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 906 DO RIR199.

O MPF como ato de controle da fiscalização é um procedimento "ordinário" utilizado em todas fiscalizações externas e a autorização prescrita no artigo 906 do RIR199 é "extraordinária" só para o caso de segundo exame. O MPF-F, ainda que emitido pelas autoridades contidas no artigo 906 do RI/99, não substitui a ordem escrita prevista na legislação para um segundo exame quando dele não constar expressamente tal ocorrência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso, nos termos do relatório e voto que fazem parte do presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Marcos Antonio Pires, Geraldo Valentim Neto, Cristiane Silva Costa, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente contra Acórdão nº 04-30.743 (fls.691/710) que rejeitou a preliminar e no mérito, julgou procedente em parte a Impugnação.

Utilizo-me do relatório da DRJ/CGE para ilustrar os fatos apurados até o presente momento:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração (Termo de Constatação, demonstrativos e AI às fls. 471 a 480) relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ) do ano-calendário 2007 em face de falta de recolhimento por apuração incorreta do imposto e às multas isoladas quanto aos meses de junho a setembro desse mesmo ano-calendário, conforme abaixo:

a) Infração nº 001: falta de recolhimento/declaração do imposto de renda – apuração incorreta do imposto;

b) Infração nº 002: multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

Esse lançamento resultou em R\$ 12.372,02 de imposto, R\$ 9.279,01 de multa proporcional de ofício (75%), R\$ 4.828,79 de juros de mora calculados até 31 de outubro de 2011, bem como R\$ 370.872,53 de multa isolada, totalizando R\$ 397.352,35.

Em resumo, a falta de recolhimento (infração nº 001 – R\$ 12.372,02) na apuração anual, decorreu de:

a) compensação a maior de IRPJ estimativa, devido a diferenças de estimativas relativas aos meses de julho e agosto de 2007, pagas após o prazo de vencimento sem a inclusão de multa de mora, no total de R\$ 12.220,07 (Termo de Constatação Fiscal nº 2 – fls. 451 e 452);

b) registro a menor de lucro líquido (apuração anual) no “Lalur”, no montante de R\$ 607,78, que gerou o imposto e respectivo adicional de R\$ 151,95 (Termo de Constatação Fiscal nº 2 – fl. 452).

No que tange à infração nº 002, foram encontradas diferenças nas bases de cálculo do IRPJ estimativa dos períodos junho a dezembro de 2007, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal nº 2 (fls. 443 a 446).

Em face disso, os valores do IRPJ devido por estimativa nos períodos junho a setembro desse mesmo ano também foram recolhidos a menor, por dois motivos:

a) no caso dos meses de junho e setembro, efetiva diferença da base de cálculo apurada pela fiscalização, em comparação com o escriturado no “Lalur”;

b) não inclusão da multa de mora nos recolhimentos efetuados após o prazo de vencimento (somente para julho e agosto; para o mês de junho, a multa isolada sob esse fundamento foi lançada em outro auto de infração conforme processo nº 16004.720570/2011-81).

Relativamente à CSLL (fls. 481 a 488), o lançamento resultou em R\$ 4.559,71 de contribuição, R\$ 3.419,87 de multa proporcional de ofício (75%), R\$ 1.779,65 de juros moratórios calculados até 31 de outubro de 2011 e, ainda, R\$ 134.116,68 de multa isolada.

Em suma, a insuficiência de recolhimento (infração nº 001 – R\$ 4.559,71) na apuração anual, decorreu de:

a) compensação a maior de CSLL estimativa, devido a diferenças de estimativas relativas aos meses de julho e agosto de 2007, pagas após o prazo de vencimento sem a inclusão de multa de mora, no total de R\$ 4.505,01 (Termo de Constatação Fiscal nº 2 – fls. 452 e 453);

b) registro a menor de lucro líquido (apuração anual) no “Lalur”, no montante de R\$ 607,78, que gerou a contribuição de R\$ 54,70 (Termo de Constatação Fiscal nº 2 – fl. 453).

Em relação à infração nº 002 (multas isoladas), o lançamento deu-se:

a) quanto aos meses de janeiro a maio, em face de valores de CSLL estimativa apurados no livro “Lalur” e não pagos (Termo de Constatação Fiscal nº 2, item 4.2 – fls. 450 e 451);

b) diferenças nas bases de cálculo da CSLL estimativa dos períodos junho a dezembro de 2007, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal nº 2 (fls. 443 a 446).

Em decorrência disso, os valores da CSLL devida por estimativa nos períodos junho a setembro desse mesmo ano também foram recolhidos a menor, por dois motivos:

b.1) no caso dos meses de junho e setembro, efetiva diferença da base de cálculo apurada pela fiscalização, em comparação com o escriturado no “Lalur”;

b.2) não inclusão da multa de mora nos recolhimentos efetuados depois do prazo de vencimento (somente para julho e agosto).

O total do crédito tributário lançado foi de R\$ 541.228,17.

Descrição mais pormenorizada do procedimento efetuado e, bem assim, da infração e o seu enquadramento legal encontram-se nos autos de infração e no Termo de Constatação Fiscal nº 2 e planilhas a ele anexas, que foram acostados às fls. 436 a 470.

A ciência quanto ao lançamento ocorreu, por via postal, em 23 de novembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento (fl. 489). Em 22 de dezembro de 2011 foi protocolada a impugnação (fls. 491 a 534), firmada por procurador, na qual foi aduzido, em apertada síntese, que:

a) o lançamento é nulo por ausência de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário 2007;

b) aos pagamentos da estimativa de IRPJ e CSLL dos períodos de apuração 07/2007 e 08/2007 aplica-se o instituto da denúncia espontânea, vez que foi efetuada a apuração e o pagamento e só então informado o

débito em DCTF, na linha da Súmula nº 360 do STJ e do entendimento do CARF, devendo ser cancelada qualquer penalidade, como é o caso da multa de mora e da multa de ofício e, também, da multa isolada;

c) é inaplicável o procedimento de imputação proporcional do pagamento, em face do disposto no art. 43 da Lei nº 9.430/96;

d) se não pode ser admitido o procedimento de imputação proporcional, não há débitos de IRPJ e de CSLL, estimativas, relativos aos meses de 07/2007 e 08/2007, não havendo insuficiência de recolhimento da “quota de ajuste”, sendo indevidas também e, por consequência, as multas isoladas;

e) não é devido imposto ou contribuição a título de estimativa mensal após o encerramento do ano-calendário e, portanto e com mais razão, não deve ser admitida a exigência da multa isolada aplicada após o encerramento do ano-calendário;

f) “a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada configura manifesto bis in idem, ou seja, aplicação de duas penalidades sobre a mesma infração, ou, no mínimo, a chamada continência lógica (ou consunção), revelada pelo fato de que a multa de ofício aplicada em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados após o encerramento do ano-calendário absorve a multa que seria aplicável na falta de pagamento das estimativas (meras antecipações dos tributos devidos no ajuste anual)”;

g) entendido que há “possibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário e que não haveria exigência concomitante de multas sobre o mesmo fato, pelo menos, a base de cálculo da multa isolada deverá ser limitada aos valores do IRPJ (R\$ 12.372,02) e da CSLL (R\$ 4.559,71) apurados pela fiscalização”;

h) não tem fundamento legal a exigência de juros de mora incidentes sobre a multa proporcional de ofício.

Ao final, são requeridos o acolhimento da impugnação e a declaração de improcedência da autuação, cancelando-se a exigência fiscal.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/CGE julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário.

O Acórdão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA PROPORCIONAL DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS.

A incidência de juros sobre a multa proporcional de ofício não pode ser objeto de análise, pois o fato impugnado não chegou a se concretizar.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Observadas as normas pertinentes à apuração do imposto e, tendo o auto de infração sido lavrado por agente competente e não tendo havido cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Ocorrendo o pagamento do tributo, mesmo que em atraso, mas antes da declaração relativa ao débito, incide o instituto da denúncia espontânea, inclusive para fins de aplicação da multa de mora.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada é devida em não havendo pagamento por estimativa, antes ou depois de encerrado o ano-calendário e independentemente da aplicação da multa proporcional de ofício, não havendo na legislação nenhum dispositivo que afaste a sua aplicação.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Ao que não foi objeto de abordagem específica relativamente à CSLL aplica-se o entendimento esposado quanto ao IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

A intimação da referida decisão se deu via postal, em 26.02.2013, conforme fls. 714.

Devidamente intimada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, objeto analisado neste voto, alegando em síntese as mesmas alegações aduzidas na Impugnação.

Oportunamente os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche o pressuposto de admissibilidade. Dessa forma, dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões suscitadas.

I Nulidade dos Lançamentos

A Recorrente inicia sua defesa alegando, em síntese, que o lançamento é nulo por ausência de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário 2007.

Afirma que o segundo exame de um determinado ano-calendário já fiscalizado é de observância obrigatória no procedimento fiscal, configurando-se, portanto, verdadeira condição de validade do novo lançamento.

Tal alegação merece prosperar.

Inicialmente, cumpre transcrever o artigo 906 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99):

*“Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, **só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal**” (grifou-se).*

O artigo acima transcrito disciplina especificamente o procedimento do reexame de ano-calendário já fiscalizado, deixando claro que tal “ordem escrita” é condição necessária e indispensável para o segundo exame de ano-calendário já fiscalizado.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fl. 443), o ano calendário de 2007 já havia sido previamente fiscalizado em 2009, tendo a fiscalização apurado indevida compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL:

A contribuinte foi selecionada pela Malha Fiscal PJ/2008, referente ao ano-calendário de 2007, e contra a mesma foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (R\$ 645.347,07) e CSLL (R\$ 232.323,79), acrescidos de Multa de Ofício (75%) e Juros de Mora (Selic), cópias fls. 362/409, com ciência da contribuinte em 11/08/2009, por terem sido constatadas infrações correspondentes à compensação indevida de prejuízos fiscais (R\$ 2.581.375,51), conforme resume a planilha anexa ao presente Termo, elaborada por esta fiscalização, intitulada: "IRPJ e CSLL Anual Calculados pela MALHA FISCAL".

Ademais, a própria DRJ/CGE reconheceu expressamente (fl. 697) que ocorreu tal irregularidade:

*“De fato, a norma do art. 906 do RIR/99 indica que para a abertura de novo processo de fiscalização, relativamente a ano-calendário já examinado, há a necessidade de ordem escrita de autoridade superior da circunscrição fiscal da contribuinte. Contudo, se ocorrer a segunda fiscalização, com a lavratura do auto de infração, esse lançamento não é nulo. **A irregularidade existe**, mas não tem o alcance indicado pela impugnante.” (grifou-se).*

Verifica-se, portanto, que no caso em questão não houve a “ordem escrita” que determinasse o segundo exame do ano-calendário de 2007, conforme disposto no artigo 906 do RIR/99, sendo o lançamento nulo, por tratar-se de um requisito necessário e indispensável.

Nesse sentido, recentemente foi publicado acórdão nº 1302001.456, pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deste Conselho:

SEGUNDO EXAME. AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ANOCALENDÁRIO 2007.

Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Nulo o lançamento decorrente de segundo exame do exercício, sem a observância do disposto no art. 906 do RIR/99. (Processo nº 10480.722351/201134, Acórdão nº 1302001.456, sessão de 30/07/2014)

NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL — FALTA DE ORDEM ESCRITA PARA SEGUNDO EXAME — Em relação ao mesmo período só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal. (Lei nº 2.354/54 art. 7º § 2º, Lei nº 3.470/58, art. 34). A falta de autorização para segundo exame é vício formal, caracterizado, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração do ato jurídico de lançamento. (Processo nº 10120.002462/2007-33, Acórdão nº 1301-00.036, Sessão de 12/03/2009)

Cumpre mencionar que o Mandado de Procedimento Fiscal não substitui nem dispensa a “ordem escrita” exigida pelo artigo 906 do RIR/99. Tal requisito é expressamente exigido, não podendo ser dispensado.

Também nesse sentido já se posicionou este Conselho:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. REEXAME DE ESCRITA. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. NECESSIDADE.

Novo exame da escrituração, com vistas à revisão do Ato Administrativo de Lançamento, é possível desde que precedido de ordem escrita, emitida por autoridade competente, nos precisos termos do artigo 70, § 2º, da Lei nº 2.354, de 1954, e artigo 34 da Lei nº 3.470, de 1958. O Mandado de Procedimento Fiscal, por traduzir ordem escrita cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da "ordem escrita" de que cuida a regra jurídica em comento. Preliminar de nulidade que se acolhe. (Processo nº 10680.004472/2003-34, Acórdão nº 101-94.262, sessão de 02/07/2003)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NÃO SE EQUIPARA À AUTORIZAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 906 DO RIR199.

O MPF como ato de controle da fiscalização é um procedimento "ordinário" utilizado em todas fiscalizações externas e a autorização prescrita no artigo 906 do RIR199 é "extraordinária" só para o caso de segundo exame. O MPF-F, ainda que emitido pelas autoridades contidas no artigo 906 do RI/99, não substitui a ordem escrita prevista na legislação para um segundo exame quando dele não constar expressamente tal ocorrência. (Processo nº 10120.002462/2007-33, Acórdão nº 1301-00.036, Sessão de 12/03/2009)

Processo nº 16004.720578/2011-47
Acórdão n.º **1202-001.212**

S1-C2T2
Fl. 799

Em razão do exposto, entendo que deva ser declarado nulo o lançamento tributário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto

CÓPIA