



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

Processo nº 16327.000682/2010-98
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº **1101-001.120 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de maio de 2014
Matéria CSLL
Recorrente Alfa Corretora de Cambio e Valores Mobiliários S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

DENUNCIA ESPONTÂNEA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). CARACTERIZAÇÃO. ART. 138 DO CTN.

A despeito do disposto no parágrafo único do art. 138, do CTN, somente impede a ocorrência da denuncia espontânea, o procedimento fiscal relacionado com a infração, assim considerado o Mandado de Procedimento Fiscal nos termos do Decreto nº 3.724, de 2001.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

A multa isolada pelo não pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido só é devida no curso do ano-calendário, não podendo ser a mesma exigida posteriormente em concomitância com a multa de ofício, vez que a infração é a mesma para as duas cominações, a saber, a falta de pagamento de tributo, sendo inviável a aplicação de penalidades em duplicidade.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, e por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e José Sérgio Gomes. Vencido o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho, que negava provimento ao recurso. Farão declaração de votos, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa, no Exercício da Presidência

(assinado digitalmente)

Antônio Lisboa Cardoso -Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Antônio Lisboa Cardoso (relator), e Edeli Pereira Bessa (no exercício da Presidência).

Relatório

Cuida-se de recurso em face da decisão da DRJ/SP(I) que manteve o auto de infração de CSLL, relativamente ao ano-calendário 2007, e de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL dos meses de agosto e outubro de 2007, referentes às operações de desmutualização da Bolsa de Valores de São Paulo — Bovespa e da Bolsa de Mercadorias e Futuros — BM&F, conforme sintetiza a ementa a seguir reproduzida:

Acórdão 16-29.253 - 10 8 Turma da DRJ/SP1

Sessão de 28 de janeiro de 2011

Processo 16327.000682/2010-98

*Interessado ALFA CORRETORA DE CâMBIO E VALORES
MOBILIÁRIOS S/A*

CNPJ/CPF 62.178.421/0001-64

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL*

Ano-calendário: 2007

*LANÇAMENTO. ESPONTANEIDADE. PAGAMENTO
EFETUADO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE
INFRAÇÃO.*

A espontaneidade do sujeito passivo é excluída com o início do procedimento fiscal, que ocorre com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. Pagamento efetuado antes da lavratura do auto de infração por sujeito passivo que perdera a espontaneidade não tem o condão de interromper o curso normal da ação fiscal. Deve ser lançado o crédito tributário total, sendo o pagamento efetuado utilizado para

amortização do crédito tributário apurado, cobrando-se eventual saldo remanescente.

CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO.

A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa que deixou de ser recolhido no curso do ano-calendário é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas.

NOTIFICAÇÃO PARA ASSISTIR À SESSÃO DE JULGAMENTO. SUSTENTAÇÃO ORAL.

Não há previsão legal para que o contribuinte seja notificado para assistir às sessões de julgamento ou para fazer sustentação oral. Segundo as normas vigentes, a impugnação administrativa deve ser formalizada por escrito e o seu julgamento em primeira instância é realizado pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, que são órgãos de deliberação interna.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO.

Tratando-se de processos relativos aos mesmos fatos, eles devem ser distribuídos preferencialmente para a mesma Turma de Julgamento, em atendimento ao princípio da eficiência no serviço público e evitando-se a prolação de decisões conflitantes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

De acordo com o Termos de Verificação Fiscal (fls. 146 a 163), consta que na ocasião das citadas operações, a contribuinte era detentora de um título patrimonial de corretora de mercadorias (adquirido por R\$1.612.000,00), um título patrimonial de membro de compensação e um título patrimonial de sócio efetivo, todos de emissão da BM&F, além do título patrimonial nº 04 de emissão da Bovespa, que foi desdobrado em doze novos títulos.

No processo de desmutualização, a Bovespa e a BM&F deixaram de ser instituições sem fins lucrativos e se tornaram sociedades por ações, e as corretoras detentoras de títulos patrimoniais dessas instituições tornaram-se acionistas da Bovespa Holding S/A e da BM&F S/A. Alega a fiscalização que, nesse momento, ficou caracterizada a dissolução das associações isentas, tendo ocorrido a devolução do patrimônio dessas associações aos sócios, o que implica a incidência da CSLL sobre o ganho de capital correspondente à diferença entre o valor contábil pelo qual foi realizada a capitalização da Bovespa Holding S/A e da BM&F S/A e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais (a rt. 17 da Lei nº 9.532/97).

A fiscalização acrescenta que, nas operações de desmutualização, a contribuinte recebeu, em devolução do patrimônio, 8.481.144 ações da Bovespa Holding S/A, pelo valor de R\$18.825.595,33 (R\$2,2197 por ação) e 9.869.625 ações da BM&F S/A pelo valor de R\$9.869.625,00 (R\$1,00 por ação).

Assim, foram apurados, a título de CSLL, os montantes de R\$1.694.308,01 na desmutualização da Bovespa ocorrida em agosto/2007, e de R\$743.186,25 na desmutualização da BM&F ocorrida em outubro/2007.

A fiscalização também verificou que esses valores, acrescidos de juros de mora, foram recolhidos pela contribuinte em 19/03/2008, que formalizou o processo nº16327.000429/2008-10 a fim de manifestar sua denúncia espontânea perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB (fls. 13 a 17).

Todavia, nessa data, a contribuinte estava sob procedimento fiscal, haja vista o Termo de Diligência Fiscal / Solicitação de Documentos nº 0001 lavrado em 05/03/2008 (fls. 03), não estando amparada pela espontaneidade, razão pela qual tal pagamento não teve o condão de extinguir o crédito tributário. Acrescenta que a conduta da contribuinte também não encontrava amparo no art. 909 do RIR/99, que permite o pagamento, até o vigésimo dia subsequente ao início do procedimento fiscal, de débitos já declarados, visto que os valores recolhidos não estavam previamente declarados em DCTF.

Transcrevo a seguir os fundamentos e razões da decisão recorrida, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o lançamento em sua totalidade:

DA CONEXÃO COM OUTROS PROCESSOS

Em sua impugnação, a contribuinte requer a conexão deste processo com os processos de números 16327.000429/2008-10 (denúncia espontânea) e 16327.000683/2010-32 (auto de infração de IRPJ e multa isolada).

Em relação ao processo nº 16327.000429/2008-10, não há lide administrativa a ser apreciada por este órgão julgador. Além disso, cópias dos documentos do referido processo relevantes para o presente julgamento foram juntadas às fls. 13 a 17. Logo, não há motivo para que o processo, que se encontra no arquivo geral (fls. 262), seja encaminhado a esta DRJ.

No que tange ao processo nº 16327.000683/2010-32, que trata do lançamento de o fício do IRPJ e da multa isolada, verifica-se que a base de cálculo é diversa, visto que uma parcela do IRPJ é objeto de discussão judicial nos autos do mandado de segurança nº 98.0004081-1, estando com a exigibilidade suspensa e tendo sido lançado no processo nº 16327.000680/2010-07.

DA TRIBUTAÇÃO DA DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO DAS INSTITUIÇÕES ISENTAS E DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Embora a contribuinte alegue, em sua impugnação, que não houve ganho de capital a ser oferecido à tributação, ela própria apresentou, em 19/03/2008, documento no qual afirma que "*apurou, em levantamento realizado, insuficiências nos recolhimentos de Imposto de Renda — Pessoa Jurídica (IRPJ) ...*" (fls. 13), tendo efetuado o pagamento dos tributos acrescidos de juros moratórios (fls. 14 a 17).

Considerou a decisão recorrida que, naquela data, a impugnante reconheceu, perante a RFB, a existência de valores não oferecidos à tributação pela CSLL nos meses de agosto e outubro de 2007, não havendo litígio quanto à incidência da CSLL sobre a matéria em questão.

A impugnante alega que efetuou os pagamentos de forma espontânea, visto que havia apenas uma diligência em curso e não uma fiscalização.

A respeito da denúncia espontânea, a mesma não foi reconhecida por desatendimento ao disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, vez que, o Termo lavrado em 05/03/2008 deu início ao procedimento fiscal para apurar o recolhimento do IRPJ e da CSLL nas operações de desmutualização da Bovespa e da BM&F ocorridas em 2007.

Assim, os pagamentos realizados em 19/03/2008 não podem ser considerados espontâneos, não sendo hábeis para descaracterizar a infração cometida. Logo, é cabível o lançamento de ofício do tributo, acompanhado da multa de ofício e dos juros de mora

DA APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO

A impugnante se insurge contra a exigência da multa isolada, sob o argumento de que a legislação não prevê a hipótese de aplicação concomitante de penalidade isolada com multa de ofício após o encerramento do período de apuração.

Consta que de acordo com o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, à luz das disposições do art. 44 da Lei nº 9.430/96 acima transcritas, verifica-se que o contribuinte que deixar de recolher CSLL devida por estimativa estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ao final do período de apuração.

Assim, se a penalidade em tela seria aplicável mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, essa multa é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final do ano-base, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal, previsto no art. 6º, c/c art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

Observando que a multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, tem como pressuposto, no caso vertente, o lançamento de ofício da CSLL do ano-calendário de 2007 que deixou de ser recolhido pela impugnante em razão da não tributação dos valores recebidos quando da desmutualização da BOVESPA e da BM&F.

Já a multa isolada de 50% aplicada na presente autuação, cujo fundamento de validade reside no art. 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, tem como antecedente a falta do pagamento de estimativas de CSLL devidas nos meses de agosto e outubro de 2007

Cientificada por meio do Aviso de Recebimento (AR) de fls. 637, em 19/10/2011, foi interposto o recurso voluntário em 09/11/2011, reiterando, em síntese, as alegações constante da impugnação, afirmando que os processos de desmutualização da Bovespa e da BM&F não resultaram em ganho de capital, visto que os participantes

receberam, em pagamento dos títulos patrimoniais (avaliados pelo valor patrimonial), ações das sociedades anônimas constituídas também pelo mesmo valor patrimonial contábil. Acrescenta que os investimentos permanentes no capital social da Bovespa e da BM&F, representados pelos títulos patrimoniais, foram corrigidos monetariamente e ajustados ao valor patrimonial das sociedades, de acordo com o art. 185 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A) e com a Portaria do Ministro da Fazenda nº 785/77.

Sustenta que não houve omissão do ganho de capital, pois a matéria tributável foi devidamente informada à RFB por meio do processo administrativo nº 16327.000429/2008-10 e a CSLL no valor de R\$2.437.494,26 foi integralmente paga.

Acrescenta que o auto de infração constitui duplicidade de lançamento, visto que a CSLL estava devidamente constituída e extinta pelo pagamento em data anterior à lavratura do auto de infração.

Alega que, na data do recolhimento, havia apenas um procedimento de diligência (MPF-D), visando à coleta de informações. Acrescenta que a diligência não pode excluir sua espontaneidade, pois a interrupção da espontaneidade somente ocorre quando o procedimento administrativo tem um objeto preciso e expresso. Argumenta que somente foi notificada do MPF-F em 13/07/2009, ocasião em que foi instaurado o procedimento de fiscalização do IRPJ e da CSLL de 2007 e excluída a espontaneidade.

Sustenta também que a autoridade lançadora não poderia ter desconsiderado os pagamentos efetuados. Argumenta que, no lançamento de ofício, há de se apurar o saldo devedor e, caso este exista, aplicar a penalidade correspondente. Acrescenta que a autoridade lançadora deveria ter imputado os valores recolhidos ao montante lançado de ofício, ainda que tomasse o pagamento como não espontâneo.

Insurge-se, por fim contra a exigência da multa isolada, alegando que o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não prevê a hipótese de aplicação concomitante de penalidade isolada com multa de ofício após o encerramento do período de apuração.

Requer, ao final: i) o cancelamento do auto de infração; ii) a conexão deste processo administrativo com os processos de números 16327.000429/2008-10 (denúncia espontânea) e 16327.000683/2010-32 (auto de infração relativo ao IRPJ — devolução do patrimônio associativo em ações); iii) a notificação quanto à hora e local da realização da sessão de julgamento, para que possa estar presente, por si ou através de advogado, para apresentação de memoriais, sustentação oral, etc.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais pertinentes, devendo o mesmo ser conhecido.

Conforme bem esclarece a Recorrente em seu recurso, as controvérsias dos presentes autos cingem-se às figuras da Espontaneidade e da Multa Isolada aplicada após o encerramento do período de apuração, em concomitância com a multa proporcional.

Em relação à denúncia espontânea, é importante destacar o fato dos pagamentos terem ocorrido em 19/03/2008, e o Termo de Diligência Fiscal (D) nº 2.008.00056-9, datado de 05/03/2008. Não considerado pela Recorrente como início de procedimento fiscal, pelo fato de se destinar à verificação de valores suspensos, sem a designação do tributo e matéria a ser fiscalizada, sendo que o Mandado de Procedimento Fiscal nº 2009.00271-9, competente ocorreu em julho de 2009, com expressa indicação da matéria, tributo e período a ser verificado.

De fato, de acordo com o TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL/SOLICITAÇÃO de fls. 345, datado de 05/03/2008, apesar de ser medida preparatória, não tem o condão de afastar a denúncia espontânea prevista no art. 138, do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

Dispõe o art. 7º do Decreto nº 70.235/72, que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício cientificando o sujeito passivo da obrigação tributário, senão vejamos:

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, cientificando 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.

Logo não é qualquer procedimento ou diligência fiscal que determina o início da ação fiscal, a qual só se inicia com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído

pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, com a redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007, que assim dispõe em seu art. 2º:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007\).](#)

§ 1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo. [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007\).](#)

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. [\(Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007\).](#)

Embora a jurisprudência dominante deste colendo CARF seja no sentido de atribuir efeito relativo o MPF, contudo só consta sua dispensa nos casos expressamente previstos, como nos casos de flagrante de contrabando, descaminho e malha fina, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÃO. INTIMAÇÃO PRÉVIA.

Em sede de procedimento fiscal de revisão interna de declarações, o lançamento de ofício pode ser feito com os elementos de que dispuser a repartição, sendo desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo para esclarecer as divergências constatadas no cotejo das declarações.

MALHA FISCAL. MPF. DESNECESSIDADE.

Na forma do ato normativo que disciplina o instrumento, não é necessária a emissão prévia de MPF para a execução de procedimento de malha fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DA LAVRATURA.

É válido o auto de infração lavrado no interior da repartição, como resultado do trabalho de revisão interna de declarações.

MALHA FISCAL. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.

As informações prestadas pelo sujeito passivo em declarações entregues ao Fisco, em cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias, constituem suporte probatório válido para o lançamento de ofício. (Ac. 1102000.896, julgado em 11/07/2013, rel. Conselheiro JOAO OTAVIO OPPERMANN THOMÉ)

No caso em tela, o “Termo de Início de Ação Fiscal”, com as formalidades que o ato exige, só veio ocorrer em 13/07/2009 de fls. 440, conforme AR de fls. 441, se reportando ao “MPF-F: 08.1.66.00-2009-00271-9 Data: 08/07/2009”, e considerando o recolhimento dos valores de IRPJ e CSLL, dos períodos de apuração de agosto e outubro de 2007, vencidas em 30/09/2007 e 30/11/2007, cujos recolhimentos se deram em 19/03/2008, acrescido de juros Selic (fls. 354/358) configurando assim a denúncia espontânea prevista no art. 138, do CTN.

A outra questão debatida nos presentes autos se refere à possibilidade de exigência de multa isolada sobre o imposto apurado por estimativa que deixou de ser recolhido no curso do ano-calendário, aplicada após o encerramento do período de apuração, em concomitância com a multa proporcional, em conformidade com os arts. 222 e 843, do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007.

Entendo que a multa isolada pelo não pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido só é devida no curso do ano-calendário, não podendo ser a mesma exigida posteriormente em concomitância com a multa de ofício (ainda que esta não seja devida), pois, conforme leciona Edmar Oliveira Andrade Filho (in Imposto de Renda das Empresas, Ed. Atlas, 10ª edição, São Paulo, 2013, pp. 960 e ss), discorda da aplicação concomitante da multa isolada e de ofício e afirma que “_ a falta de pagamento de tributo _ é único e não existem dois prejuízos ao Fisco; desse modo, é inviável a aplicação de penalidade em duplicidade.)”, ambas as multas se tornam ilegítimas ao incidirem sobre bases de cálculos sobrepostas.

Nesse sentido a jurisprudência deste colendo CARF tem sido reiteradamente favorável ao contribuinte, conforme sintetiza a ementa abaixo, parcialmente transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. (Ac. 1401-000.850, rel. Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, sessão de 11/09/2012).

No mesmo sentido assentou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. DECADÊNCIA.

A multa de ofício isolada, aplicada pelo não recolhimento de estimativas de CSLL, por ser lançada exclusivamente de ofício, rege-se pela regra normal de decadência prevista no art. 173, I do CTN.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. (Ac. CSRF nº 9101-001.801, rel. Conselheira Karem Jureidini Dias, julgado na sessão de 20/11/2013, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Marcos Aurélio Valadão).

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 3 de maio de 2014

Antônio Lisboa Cardoso

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A autoridade lançadora relata no Termo de Verificação Fiscal que a contribuinte inicialmente foi submetida a procedimento de diligência, no qual foram lavradas intimações entre as datas de 05/03/2008 e 25/08/2008. Posteriormente, o procedimento foi convertido em Fiscalização, ensejando novas intimações apenas em 13/07/2009. Ao final, constatou-se que a contribuinte auferiu ganhos de capital em razão das operações de desmutualização da Bovespa e da BM&F.

Apurado o crédito tributário devido, a autoridade fiscal consignou que:

Com base nos valores apontados acima como base de cálculo (Quadros III e IV), o contribuinte recolheu em 19/03/2008, os valores devidos a título de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, sem incluir no cálculo dos acréscimos legais, a multa de mora, sendo que tal procedimento foi objeto do processo de denúncia espontânea nº 16327.000429/2008-10, relativo ao período de apuração de agosto e outubro de 2007 (fls.130). Entretanto, quanto o contribuinte fez tais recolhimentos se encontrava sob ação fiscal, conforme consta do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de documentos nº 0001, lavrado em 05/03/2008, às 11:15 horas (cópias às fls. 3). Ressalta-se que os valores apurados pelo contribuinte como insuficiência de estimativas do IRPJ e da CSLL do período de 08 e 10/2007, não foram declarados nas respectivas DCTFs segundo a própria informação do contribuinte (fls. 94), fato esse confirmado nas informações prestadas nas DCTF do período de 08 e 10/2007, conforme detalhado abaixo:

[...]

Na medida em que o recolhimento se verificou depois de iniciado o procedimento fiscal e sem o acréscimo de multa de mora, foi afastada a aplicação do art. 138 do CTN, consoante a conclusão assim consignada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 152/154:

*Portanto, conforme demonstrado anteriormente, o contribuinte encontrava-se sob ação fiscal quando procedeu ao **recolhimento parcial** (pois não incluiu no pagamento a multa de mora) de tributos **não declarados**, não estando amparado pelo instituto da espontaneidade. Portanto, referido recolhimento não tem o condão de extinguir o crédito tributário.*

O recolhimento foi efetuado indevidamente pelo contribuinte e poderá ser objeto de pedido de restituição e/ou compensação, nos termos da legislação fiscal em vigor, e podendo ser posteriormente aproveitamento, inclusive, na redução de saldo devedor de crédito tributário ora constituído de ofício.

Além do crédito tributário devido no ajuste anual do ano-calendário 2007, a autoridade lançadora também aplicou multa isolada em razão da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas em agosto e outubro/2007.

Impugnando a exigência, a contribuinte defendeu a *inexistência de ganho de capital nas operações de desmutualização*, mas observou que a omissão deste ganho não se verificou porque houve o pagamento do tributo com denúncia espontânea, o qual *não se trata*

de um recolhimento indevido como afirmou o Auditor Fiscal, mas sim de crédito tributário devidamente constituído e extinto pelo pagamento. Defendeu que houve duplicidade de lançamento, pois a constituição do crédito tributário foi revelada pelo pagamento. Questionou a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, argumentou que a diligência inicialmente realizada não excluiu sua espontaneidade, e pediu o cancelamento da exigência.

A Turma Julgadora de 1ª instância declarou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, inclusive a multa isolada, mas determinando que os valores recolhidos fosse utilizados para quitação parcial do crédito tributário caso ainda estivessem disponíveis. Observou que a contribuinte reconheceu os ganhos auferidos ao promover os recolhimentos de 19/03/2008, mas afastou a pretendida espontaneidade porque iniciado o procedimento fiscal em 05/03/2008.

Às fls. 281/283 constam os demonstrativos de imputação dos pagamentos aos débitos lançados, em razão da qual o principal exigido foi reduzido de R\$ 6.161.443,80 para R\$ 1.203.861,83, sujeitando-se à multa de ofício de 75% e juros de mora, ao passo que as multas isoladas foram integralmente mantidas.

Em recurso voluntário, a interessada inicialmente discorre sobre a inexistência de ganho de capital nas operações analisadas, mas expressamente consigna que *o tema Desumutualização não está em litígio*, e centra a discussão na desconsideração dos recolhimentos que, em seu entendimento, seria espontâneos. Observa que somente teve conhecimento do resultado final da imputação promovida pela autoridade administrativa local, e assim contesta a exigência na integralidade, antes porém mencionando a existência do processo administrativo nº 16327.720915/2011-53, com vistas a refutar a alegação de que teria reconhecido a tributação sobre os ganhos apurados pela Fiscalização. Assevera que estaria *revisando seus atos voluntários para decidir, inclusive, da interposição de Pedido de Restituição*.

Argúi a nulidade do julgamento de primeira instância em razão de sua realização sem notificação prévia à interessada, defende a espontaneidade do pagamento em razão de o procedimento fiscal somente ter se iniciado em julho/2009, e quanto ao acolhimento parcial dos pagamentos afirma a iliquidez e incerteza dos valores remanescentes em razão de a DRJ não poder devolver a questão para definição da DEINF e por alteração do lançamento.

Defende que a tributação do ganho somente poderia se verificar ao final do ano-calendário, sendo impróprio seu cômputo na base de cálculo das estimativas mensais. Reitera a incerteza da exigência, e abordando a espontaneidade do pagamento, consigna sua interpretação acerca das operações de desmutualização, para depois questionar a decisão recorrida que não observou o teor das intimações e negou espontaneidade ao seu procedimento. Finaliza manifestando-se contrariamente à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Inicialmente cumpre rejeitar a arguição de nulidade do julgamento de 1ª instância porque inexistente autorização legal para participação do sujeito passivo na sessão de julgamento realizada em 1ª instância, de modo que a autoridade julgadora não estava obrigada a cientificar previamente o sujeito passivo de sua realização.

No mérito, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 75: *A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no*

decurso desse prazo. O pagamento alegado pela contribuinte foi realizado em 19/03/2008, e está demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que, depois do último termo lavrado durante o procedimento fiscal de diligência, em 25/08/2008, somente foi lavrado outro termo de intimação, já sob procedimento de fiscalização, em 13/07/2009. Evidente, assim, que a contribuinte recuperou a espontaneidade originalmente excluída, revelando-se espontâneo o pagamento promovido em 19/03/2008.

Observa-se, ainda, que os débitos pagos não estavam declarados, como reconhecido no Termo de Verificação Fiscal. Inaplicável, portanto, a restrição decorrente da Súmula STJ nº 360: *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Diante deste contexto, resta verificar se foram cumpridos os demais requisitos do Código Tributário Nacional para configuração da denúncia espontânea:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

A denúncia da infração foi objeto do processo administrativo nº 16327.000429/2008-10, como noticiado no Termo de Verificação Fiscal, e embora no recolhimento não tenha sido computada a multa moratória, como exigido pela Fiscalização, sua dispensa se impõe ante o que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.149.022, no rito do art. 543-C do Código de Processo Civil e, assim, de observância obrigatória por este Conselho, nos termos do art. 62-A do RICARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se

exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

E isto porque os juros de mora imputados aos recolhimentos foram regularmente calculados. A autoridade fiscal indica que parcelas do crédito tributário principal lançado ao final do ano-calendário 2007 já seriam devidas em agosto/2007 (R\$ 4.282.834,13) e em outubro/2007 (R\$ 1.878.609,69), inclusive aplicando multa isolada sobre as estimativas que assim deixaram de ser recolhidas. Por sua vez, os recolhimentos de fls. 14/15 apresentam as seguintes características:

Fl.	Principal	Fato Gerador	Vencto.	Pagamento	Juros	%	Total
14	4.282.834,13	31/8/2007	28/9/2007	19/3/2008	228.703,34	5,34%	4.511.537,47
15	1.878.609,69	31/10/2007	30/11/2007	19/3/2008	67.066,36	3,57%	1.945.676,05
	6.161.443,82						

Observa-se que a contribuinte calculou corretamente os juros moratórios, porque acumulou a variação da taxa SELIC a partir, e inclusive, do mês subsequente ao do vencimento de cada parcela, até o mês anterior ao do pagamento, acrescentando 1% de juros no mês de pagamento. E, porque calculou os efeitos da mora desde o vencimento das estimativas que, segundo a Fiscalização, seriam devidas desde agosto/2007 e outubro/2007, desfez também a infração de falta de recolhimento de estimativas, além da falta de recolhimento verificada no ajuste anual de 2007.

Ressalte-se que os efeitos da denúncia espontânea não pode ser afastados em razão de a contribuinte não ter retificado as DCTF à época em que promoveu os recolhimentos. Isto porque o caso presente é diferenciado, na medida em que o sujeito passivo recuperou a

espontaneidade depois dos pagamentos aqui considerados. Assim, no momento em que estes foram promovidos, a retificação da DCTF estava vedada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 786/2007:

Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II - cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III - em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada sobre o início de procedimento fiscal.

[...]

De outro lado, embora sem retificar a DCTF, a contribuinte denunciou a infração, reconhecendo os tributos devidos por meio de declaração consignada nos autos do processo administrativo nº 16327.000429/2008-10. Logo, ante a recuperação da espontaneidade e os efeitos retroativos conferidos a esta em razão da Súmula CARF nº 75, não há como negar que houve a denúncia da infração frente à petição dirigida à autoridade fiscal, ainda que a DCTF não tenha sido retificada.

Assim, reunidos os requisitos expressos no art. 138 do CTN, e em observância ao que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no rito dos recursos repetitivos, deve-se concluir que a contribuinte procedeu a regular denúncia espontânea da infração, motivo pelo qual deixou de ser devida a multa moratória.

Extinto, portanto, o crédito tributário antes do lançamento ora em litígio, devem ser afastadas as penalidades aplicadas, tanto a proporcional como a isolada, subsistindo apenas o principal lançado ao qual devem ser alocados os pagamentos espontaneamente promovidos, nada restando a ser exigido do sujeito passivo.

Desnecessária, assim, qualquer abordagem acerca da tributação dos resultados decorrentes das operações de desmutualização. O pagamento espontâneo do tributo posteriormente lançado enseja o cancelamento da exigência correspondente e eventual discussão acerca da inexistência do crédito tributário pago somente pode ser iniciada em face de pedido de restituição ou declaração de compensação apresentados segundo o rito legalmente previsto. Esclareça-se, ainda, que o processo administrativo nº 16327.720915/2011-53 veicula exigência de Contribuição ao PIS em decorrência das operações mencionadas, e não opera efeitos em relação à presente exigência.

Processo nº 16327.000682/2010-98
Acórdão n.º **1101-001.120**

S1-C1T1
Fl. 358

Por tais razões, o presente voto é no sentido de também DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a multa de ofício e determinar que o principal lançado seja extinto pelos pagamentos promovidos com os benefícios da denúncia espontânea em 19/03/2008, exonerando-se, ainda, a multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativas em agosto e outubro/2007.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira

Declaração de Voto

Conselheiro LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Em que pese tenha acolhido o entendimento de que o contribuinte recuperou a espontaneidade no curso do procedimento fiscal, em obediência à Súmula CARF nº 75, nos termos da declaração de voto proferida pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, votei pelo não provimento do recurso por entender que a interessada não cumpriu os requisitos exigidos à luz da jurisprudência do STJ, expressa pelo mencionado REsp nº 1.149.022, proferido no rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, pelas razões que passo a expor.

Entendo que a jurisprudência do STJ, representada no acórdão do REsp nº 1.149.022, acolhe a denúncia espontânea com base no lançamento por homologação levado à efeito pelo sujeito passivo, antes de qualquer ação por parte do Fisco, mediante a retificação da declaração original do débito, concomitante ao pagamento da diferença apurada.

Vislumbro dois requisitos a serem observados com vistas ao reconhecimento da denúncia espontânea: a declaração do débito (ou retificação do débito anteriormente declarado) e o pagamento do tributo ou diferença de tributo apurada.

É o que se extrai do acórdão referido, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e Resp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o

crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. *In casu*, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese *sub examine*.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(grifei)

Como se extrai do julgado, a declaração do débito por parte do sujeito passivo elide a necessidade de constituição formal do crédito pelo Fisco e, ocorrendo o seu pagamento, configura-se a denúncia espontânea, segundo o STJ.

No caso sob exame o contribuinte, no curso da ação fiscal na qual recuperou a sua espontaneidade devido à inércia do Fisco, promoveu o pagamento das diferenças de tributos não declaradas originalmente, mas não retificou a declaração constitutiva do crédito tributário. Apenas teria informado por escrito à fiscalização que reconhecia o débito e que efetuou a sua quitação.

Entendo que o sujeito passivo deixou de cumprir requisito formal essencial ao reconhecimento da denúncia espontânea, pois não promoveu o lançamento por homologação, mediante a apresentação da declaração constitutiva do crédito tributário respectivo, o que dispensaria qualquer providência por parte do Fisco.

Inexistindo tal providência, entendo correta a realização do lançamento de ofício por parte do Fisco, com vistas a constituição do crédito tributário devido.

Por tais razões, votei por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Conselheiro