



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

Processo nº 18088.000658/2008-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-002.170 – 3ª Turma Especial
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria LUCRO PRESUMIDO
Recorrente ANALISY'S CONSULTORIA, PLANEJAMENTO E PARTICIPAÇÕES S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

ESPONTANEIDADE.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

JUROS DE MORA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A multa de ofício proporcional é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta culposa.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Os lançamentos de PIS, de COFINS e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Artur José André Neto e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 04-10, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$212.728,86 a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2004.

O lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes na Notas Fiscais, fls.

61-951 e aqueles informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), entregue em 30.06.2005, em que Recorrente não declarou receita bruta. Essa DIPJ foi retificada em 17.09.2008, incluindo a receita bruta não declarada, fls. 37-44 e em 13.10.2008, já no curso da ação fiscal, foi efetuada a retificação das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), porém os tributos não foram recolhidos, fl. 957.

Tendo em vista que a Recorrente efetuou anteriormente ao início da ação fiscal alguns recolhimentos de IRPJ - Lucro Presumido - código de receita 2089, nos meses de abril, maio, julho e agosto de 2004 e da CSLL em maio, julho e agosto de 2004, foi feita a devida compensação desses valores, fls. 952-953. Também foram analisadas as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte do período, fls. 955-956.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 220, art. 519, 528 e art. 856, do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 11-18 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$23.795,49 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º e art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e alínea "a" do inciso I do art. 2º, parágrafo único do art. 3º, art. 10, art. 22 e art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

III – O Auto de Infração às fls. 19-26 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$109.826,02 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: parágrafo único do inciso II do art. 2º, art. 3º, art. 10, art. 22, art. 51 e art. 91 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

IV – O Auto de Infração às fls. 27-33 a exigência do crédito tributário no valor de R\$101.557,21 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, bem como art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 969-1358, com as alegações abaixo transcritas.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

No já citado "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", a AFRFB autuante afirma que, apresentados os registros e notas fiscais solicitados no "Termo de Ação Fiscal", constatou-se que, na declaração de IRPJ do ano-calendário de 2004, que foi originalmente entregue em 30.06.05, não tinha sido declarada a receita bruta da empresa.

3. Afirma a AFRFB autuante que a referida declaração de IRPJ foi retificada em 17.09.08, com a inclusão da receita bruta que não tinha sido declarada, não tendo, porém, os tributos sido recolhidos, [...]

4. Prosseguindo, a AFRFB autuante diz que não é aplicável ao caso vertente o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, pois a entrega das declarações pela Reqte. teria ocorrido após o início do procedimento de fiscalização, quando esta já não detinha espontaneidade.

5. Invoca-se, ainda, o disposto no artigo 10 da IN SRF 482/2004, cujo item III do seu § 2º diz que não será aceita a retificação de DCTF que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento de fiscalização, arrematando-se com a afirmação de que a denúncia praticada pela Reqte. não é espontânea, o que enseja sua tributação de ofício.

6. Entretanto, labora em equívoco a AFRFB autuante, eis que o valor dos tributos exigidos já tinha sido pago pela Reqte., acrescido de juros e multa de mora, muitos meses antes do início do procedimento de fiscalização, consoante será adiante detalhado, o que conduz à conclusão de que o débito fiscal ora impugnado já estava extinto por pagamento quando da ciência da Reqte. acerca do início da fiscalização que redundou na lavratura do presente auto de infração e torna evidente a presença de denúncia espontânea da infração no caso vertente, pois, ao contrário do que afirma a AFRFB autuante, a denúncia espontânea da infração não é caracterizada pela entrega das declarações do contribuinte, mas sim pelo momento em que seus pagamentos foram realizados.

7. Expostos os fundamentos da autuação fiscal que ora se impugna, há que se passar à demonstração do direito que milita em favor da Reqte.

No que se refere ao mérito aduz que:

RAZÕES DE DIREITO

(i) a espontaneidade da Reqte. e a improcedência da integralidade do auto de infração

8. Inicialmente, há que se esclarecer a este II. Órgão Julgador que, ao contrário do quanto afirmou a AFRFB autuante, a receita bruta declarada pela Reqte. na DIPJ que foi apresentada em 17.09.08 não é inferior ao valor total das notas fiscais que foi adotado pela AFRFB como base de cálculo para a exigência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Explica-se.

9. Isto porque a DIPJ retificadora que foi apresentada pela Reqte. em 17.09.08 — declara os seguintes valores como receitas pertinentes aos trimestres do ano-calendário de 2.004 [...].

11. Como se vê, com relação ao 3º trimestre de 2.004, a AFRFB autuante considerou como base de cálculo das exações objeto dos autos de infração por ela lavrados um valor inferior àquele que foi apurado e declarado pela Reqte. em sua DIPJ retificadora (365.555,15 x 370.802,75).

12. Ou seja, ao contrário do que afirmou a AFRFB autuante, a receita bruta declarada pela Reqte. em sua DIPJ retificadora, apresentada em 17.09.08, além de não ser inferior ao valor das notas fiscais por ela levantadas, ainda é superior ao valor por ela adotado como base de cálculo para o 3º trimestre de 2.004.

13. A AFRFB autuante foi quem se equivocou ao mencionar os valores declarados pela Reqte. a título de receita bruta em sua DIPJ retificadora, pois estes, no quadro por ela colacionado em seu "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", são inferiores aos valores das notas fiscais por ela examinadas.

14. Porém, consoante está ressaltado nas linhas antecedentes, o valor da receita bruta declarada pela Reqte. em sua DIPJ retificadora coincide com o valor apontado pela AFRFB como fruto das notas fiscais examinadas pela AFRFB autuante, exceção feita ao 3º trimestre, onde o valor declarado pela Reqte. é superior ao valor apontado pela AFRFB [...].

15. Prosseguindo, a Reqte. não tinha perdido sua espontaneidade quando da apresentação de sua DIPJ retificadora, pois esta apresentação ocorreu em 17 de setembro de 2.008, enquanto que o "Termo de Início da Ação Fiscal" somente foi entregue à Reqte., na pessoa de seu sócio, Antônio Emílio Clemente Fugazza, em 07 de outubro de 2.008, ou seja, praticamente um mês após a apresentação da declaração retificadora.

16. Nesse passo, é de se recordar os contornos da espontaneidade dos contribuintes previstos no art. 7º do Decreto nº 70.235/72, [...].

17. Como se vê, a perda da espontaneidade somente ocorre após o início da fiscalização e apenas com a prática de ato de ofício do qual o contribuinte tenha sido expressamente cientificado.

18. Ora, somente se pode cogitar que não é mais espontâneo o contribuinte que já tomou ciência da fiscalização que se iniciou.

19. Por via de consequência, o contribuinte que não foi O cientificado do início da fiscalização é, a toda evidência, espontâneo.

20. Isto porque é de fundamental importância para que se caracterize uma perda de espontaneidade que o contribuinte tenha sido expressamente cientificado acerca do início do processo de fiscalização, pois somente a partir daí é que se pode cogitar que sua conduta seja motivada pelo início do procedimento fiscalizatório.

21. Logo, se não houve tal ciência, o contribuinte ainda está dotado dos benefícios da espontaneidade.

22. No caso vertente, a Reqte. apresentou sua DIPJ Retificadora em 17 de setembro de 2.008, enquanto que o "Termo de Início da Ação Fiscal" somente foi entregue à Reqte., na pessoa de seu sócio, Antônio Emílio Clemente Fugazza, em 07 de outubro de 2.008.

23. Assim sendo, tendo a DIPJ retificadora sido apresentada antes da ciência da Reqte. acerca do início da fiscalização que redundou na lavratura do auto de infração ora impugnado, é inafastável a conclusão de que a Reqte. permanecia dotada do atributo da espontaneidade em sua conduta, pois ainda não lhe tinha sido dada ciência do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

24. Ressalte-se, ainda, que a regra prevista no art. 7º do Decreto nº 70.235/72 busca seu fundamento de validade no artigo 138 do Código Tributário Nacional^ onde está previsto que a espontaneidade ocorre quando a conduta é praticada antes do início do procedimento de fiscalização.

25. Evidente, portanto, que somente está desprovida da espontaneidade a conduta que é praticada pelo contribuinte após o início de um procedimento fiscalizatório.

26. Logo, ao apresentar sua DIPJ Retificadora, a Reqte. ainda estava dotada do atributo da espontaneidade, eis que ainda não lhe tinha sido dada ciência do início do procedimento de fiscalização que culminou na lavratura do auto de infração ora impugnado.

27. Porém, a espontaneidade da Reqte. não se manifestou apenas no momento em que se apresentou a DIPJ retificadora onde constaram todos os valores de receitas que também foram apurados pela AFRFB autuante, à exceção do valor apurado no 3º trimestre, onde a receita declarada pela Reqte. é superior àquela que tinha sido apurada pela AFRFB.

28. Isto porque a Reqte., alguns meses antes do início do procedimento fiscalizatório, já tinha pago os débitos que foram objeto da autuação fiscal que lhe foi imposta, em valores que são singelamente distintos daqueles constantes no auto de infração ora impugnado em função do fato de que a AFRFB autuante não considerou, em sua apuração, retenções sofridas de PIS, COFINS, CSLL e IRRF, como é de rigor, as quais ^ foram feitas com amparo no disposto no artigo 30 da Lei nº 10.833/03 e nos arfígos 647 e 650 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

29. Nesse sentido, a tabela que instrui a presente impugnação demonstra que o débito de CSLL relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2.004 foi pago pela Reqte. no dia 20 de dezembro de 2.007, enquanto que o débito pertinente ao 2º trimestre do ano-calendário de 2004 foi pago nos dias 31 de maio de 2.004. 30 de julho de 2.004 e 20 de dezembro de 2.007, ao que se soma o débito de CSLL relativo ao 3º trimestre de 2.004, que foi pago nos dias 31 de agosto de 2.004 e 20 de 1º dezembro de 2.007, enquanto que o débito de CSLL que diz respeito ao 4º trimestre de 2004 foi pago em 20 de dezembro de 2.007.

30. E tais pagamentos foram feitos com o acréscimo de juros de mora e da própria multa de mora, consoante demonstram as guias DARF's que também instruem a presente impugnação.

31. Assim sendo, os pagamentos dos débitos de CSLL relativos ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2.004 foram feitos até o dia 20 de dezembro de 2.007, ou seja, diversos meses antes do recebimento do termo de início de fiscalização que redundou na lavratura do auto de infração ora impugnado, e como consequência de um trabalho de auditoria e revisão fiscal que redundou na identificação dos valores que eram realmente devidos sob tal rubrica ao Fisco

32. Ou seja, o pagamento dos tributos exigidos no presente feito foi efetivado pela Reqte. de modo prévio ao início de qualquer procedimento fiscalizatório, consoante demonstram as anexas guias DARF's, donde é imperativa a conclusão pela improcedência da cobrança dos valores exigidos pelo auto de infração ora impugnado, pois os valores devidos (que coincidem ou são inferiores aos exigidos em função de a AFRFB não ter deduzido os valores retidos da sua apuração) pela Reqte., a título de principal, juros e multa de mora, já foram recolhidos, desde há muito tempo, aos cofres públicos.

33. Logo, quando do início do procedimento de fiscalização que gerou o auto de infração ora impugnado, os débitos exigidos já estavam extintos por força do pagamento efetivado (art. 156, inc. VI do CTN), o que demonstra a improcedência da sua cobrança através do auto de infração ora atacado.

34. Do mesmo modo, também a multa de ofício não é devida, eis que tal penalidade foi afastada, de modo claro, pelo procedimento adotado pela Reqte., que, antes do início de qualquer procedimento fiscal, pagou a CSLL que era por ela devido com relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário de 2.004.

35. Trata-se, portanto, de uma clara hipótese de denúncia espontânea da infração, onde uma eventual multa de ofício é absolutamente indevida, eis que a Reqte. efetivou o pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora e da multa de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

36. E, não é demais ressaltar, não se está discutindo se a multa de mora era ou não aplicável ao caso vertente, pois a Reqte. pagou-a por ocasião do pagamento do tributo devido, o que somente torna mais clara a impossibilidade de aplicação de multa de ofício ao caso vertente.

37. Aliás, apenas a circunstância de a Reqte. jamais ter pretendido eximir-se do pagamento desta multa de mora com base em sua espontaneidade já demonstra sua boa-fé e seu intuito de, efetivamente, liquidar com todos os valores que foram apurados como devidos.

38. No caso vertente, a multa de ofício é claramente indevida, pois meses antes do início do procedimento de fiscalização, a Reqte. pagou o tributo que era por ela devido a título de CSLL no ano-calendário de 2.004, acrescido de juros de mora e de multa de mora, o que se enquadra na denúncia espontânea da infração prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

39. Nesse passo, é de se ressaltar que a circunstância de a DIPJ retificadora apresentada pela Reqte. ter sido entregue um mês antes do início do procedimento de fiscalização não altera em nada a situação da Reqte., tanto porque a entrega da declaração retificadora foi anterior ao início do procedimento de fiscalização, quanto pelo fato de que a infração não é afastada pela entrega da declaração retificadora que deu a conhecer ao Fisco acerca do valor da receita bruta da Reqte. nos trimestres do ano-calendário de 2.004, mas sim pelos pagamentos espontaneamente efetivados muitos meses antes do início do procedimento de fiscalização.

40. Igualmente, o fato de a DCTF retificadora da Reqte. ter sido apresentada após o início do procedimento de fiscalização também não altera o fato de que os tributos já tinham sido pagos pela Reqte. e que a DIPJ retificadora já tinha sido por ela apresentada ao Fisco, o que torna clara a presença da denúncia espontânea da infração, pois tal instituto não é caracterizado pela entrega das declarações pelo contribuinte, mas sim pelo momento em que este faz o pagamento dos débitos, pois é de fundamental importância que os débitos tenham sido pagos antes do início do procedimento fiscalizatório.

41. Logo, tendo a Reqte. efetivado o pagamento da CSLL exigida pela AFRFB autuante diversos meses antes do início do procedimento de fiscalização, é evidente a improcedência da cobrança tanto do débito de CSLL que é objeto da presente exigência fiscal, quanto de eventual multa de ofício.

42. Isto porque, tendo esses pagamentos sido feitos com o cômputo da multa de mora e dos juros, é certo que o crédito tributário foi extinto, com base no artigo 156, inciso VI do Código Tributário Nacional, o que torna absolutamente indevida a cobrança de qualquer valor a título de tributo ou multa de ofício.

43. Ou seja, o crédito tributário já estava extinto quando da apresentação espontânea da DIPJ retificadora por parte da Reqte., pois este já tinha sido pago há

muito tempo com o acréscimo dos encargos de juros e multa de mora, quando então, pelo fato de que o pagamento do tributo em questão foi feito meses antes do início do procedimento fiscalizatório, sequer se poderia cogitar da aplicabilidade de uma multa de ofício à Reqte. por força de sua conduta.

45. Desse modo, as razões postas nas linhas antecedentes permitem que se conclua que:

- a perda da espontaneidade, a teor do quanto prevê o artigo 7º do Decreto nº 1^22)5112 e o artigo 138 do CTN, somente ocorre após a ciência do contribuinte sobre o início do procedimento fiscalizatório;

- a Reqte. ainda gozava do atributo da espontaneidade quando apresentou sua DIPJ retificadora em 17 de setembro de 2.008, pois o termo de início de fiscalização só foi recebido pela empresa em 07 de outubro de 2.008, o que não é alterado pelo fato de que a DCTF retificadora da Reqte. foi apresentada após o início do procedimento de fiscalização;

- os valores de receita bruta declarados pela Reqte. em sua DIPJ retificadora são iguais ou superiores àqueles considerados pela fiscalização como base de cálculo para o cálculo das exigências fiscais;

- todos os tributos exigidos, dentre os quais a CSLL ora tratada, foram pagos meses antes do início do procedimento fiscalizatório, pois o último pagamento foi efetivado em dezembro do ano de 2.007, enquanto que o termo de início de fiscalização somente foi entregue à Reqte. em 17 de outubro de 2.008;

- em razão do fato de que todos os tributos foram pagos, com o acréscimo de juros de mora e multa de mora, é incontestado que estes já estavam extintos com base no artigo 156, inciso VI do Código O Tributário Nacional muito antes do início do procedimento de fiscalização;

- é manifestamente improcedente a lavratura de auto de infração para a cobrança de tributo que já está recolhido aos cofres públicos, em pagamento que contemplou todos os encargos da mora (juros e multa), pois o tributo já está extinto por força do pagamento efetivado;

- pelo fato de a Reqte. já ter recolhido o tributo ora exigido aos cofres públicos muitos meses antes do início do procedimento de fiscalização, afigura-se inadmissível a aplicação de qualquer sorte de multa de ofício à Reqte., pois os tributos foram pagos antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, o que torna imperativa a aplicação da denúncia espontânea agasalhada no art. 138 do CTN, que apenas exige que o pagamento do tributo tenha sido efetivado antes do início da fiscalização

46. Portanto, é de rigor a conclusão pela improcedência da integralidade da exigência fiscal ora impugnada, a uma, porque o valor do tributo, acrescido de todos os seus encargos legais, já foi recolhido aos cofres públicos, o que tem o condão de extingui-los com base no inciso VI do art. 156 do CTN e, a duas, porque é inadmissível a exigência de multa de ofício no caso vertente, que contempla clara hipótese de denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN).

(ii) a moralidade administrativa

47. Prosseguindo, ao lavrar o auto de infração ora atacado, a AFRFB autuante afirmou que a Reqte., em 17.09.08, retificou sua DIPJ, nela declarando a receita que

não tinha sido declarada na declaração O originalmente ofertada ao Fisco, não tendo, porém, os tributos sido recolhidos.

48. Com efeito, fazer afirmação tão divorciada da realidade dos fatos atenta contra a moralidade administrativa.

49. Isto porque, à evidência e conforme comprovam os documentos que instruem a presente impugnação, a Reqte. já tinha recolhido integralmente o tributo ora exigido em função dos pagamentos efetivados nos anos de 2004 e 2007, de sorte que a retificação da DIPJ é que, por um o lapso, apenas foi feita em 17.09.08, porém, os tributos já estavam recolhidos desde há muito tempo aos cofres públicos.

50. E se a AFRFB tivesse se desincumbido do seu ônus de investigar todas as circunstâncias e fatos que geram a ocorrência do fato gerador, a teor do quanto prevê o artigo 142 do CTN, que disciplina os contornos do lançamento tributário, teria se constatado que os tributos ora exigidos já foram recolhidos aos cofres públicos.

51. Nesse passo, é de se afirmar que tanto a AFRFB tinha e sabia que tinha o dever de investigar as circunstâncias que cercam a ocorrência do fato gerador que ela deduziu alguns poucos pagamentos de IRPJ efetivados no ano de 2.004 do valor da exigência fiscal (R\$5.856,44 e R\$3.684,77).

52. Porém, todos os pagamentos efetivados no ano de 2.004 a título de CSLL não foram deduzidos pela AFRFB autuante, como se deu com relação ao IRPJ, apesar de alguns deles, inclusive, constarem em listagens inseridas nos autos (fls. 945), sendo certo que também não foram computados aqueles efetivados a título de PIS e COFINS.

53. Ou seja, ao invés de realizar tal espécie de investigação ou de intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre os pagamentos que poderiam ter sido efetivados, a AFRFB autuante optou por afirmar, em seu "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", que a Reqte.retificou sua DIPJ, porém, não pagou os tributos declarados.

54. Pagou sim! E pagou tempo antes do início do procedimento de fiscalização e da própria retificação.

55. Desse modo, ao afirmar, de modo categórico, que a Reqte. não efetivou o pagamento de tais tributos, sem sequer investigar nenhum outro elemento adicional e tampouco localizar a comprovação desses pagamentos em seus sistemas internos, incorreu a AFRFB autuante em violação ao princípio da moralidade administrativa que deve reger também os lançamentos fiscais, enquanto espécie do gênero ato administrativo, pois não se busca a verdade material que deve informar o lançamento fiscal, o que gera a cobrança de tributo que já está recolhido aos cofres públicos.

56. Essa conduta, além de imoral, é antiética e ilegal, e viola o disposto no artigo 37 da Constituição Federal.

57. Nesse ponto, há que se ter presente que a autoridade fiscal, ao praticar atos jurídicos no exercício de sua função administrativa, não está defendendo algum interesse próprio, como o faz um credor de uma determinada obrigação.

58. Tal é o que dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.784/99, o que, regulando o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, prevê a obrigatoriedade de os Agentes Públicos obedecerem aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade e moralidade.

59. Aliás, referida Lei é bastante categórica ao impor aos Agentes Públicos uma atuação "segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé". [...]

62. Portanto, é certo que a exigência de tributo que já está recolhido aos cofres públicos, através da lavratura de auto de infração em que se exige o imposto, os juros e multa de ofício, não investigando os elementos que cercam o fato gerador e que devem ser exaustivamente examinados a fim de que se lavrar lançamento fiscal que seja válido, é ato atentatório contra os princípios da moralidade pública e da boa-fé que devem informar os atos administrativos, os quais são de observância obrigatória por parte dos Agentes Fiscais. [...]

63. Nesse ponto, importa dizer que o princípio da moralidade pública não constitui uma abstração ou norma de conteúdo programático, mas sim um efetivo norteador da conduta dos Agentes Públicos.

64. Deste modo, a conduta que discrepar efetivamente de tal princípio é acoimada de ilegal e inconstitucional, visto que viola, concomitantemente, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e o próprio artigo 37 da Constituição Federal. [...]

66. Como se vê, os agentes públicos estão efetivamente obrigados a observarem não apenas o princípio da moralidade administrativa, mas também a própria justiça que deve permear sua ação.

67. Aplicando tais princípios e conceitos ao caso vertente, exsurge clara a conclusão de que a conduta da AFRFB que lavrou o presente Auto de Infração desobedeceu, efetiva e concretamente, tais ditames, visto que se impõe à Reqte. a cobrança de tributos que já estão comprovadamente pagos, em pagamentos feitos com o acréscimo dos juros e multa de mora.

68. Logo, o auto de infração ora impugnado discrepa fortemente da moralidade pública e do próprio princípio da justiça que devem informar os atos administrativos, o que não se pode admitir.

69. Portanto, também sob esse prisma, é manifestamente improcedente o auto de infração que ora se impugna, eis que este faz a exigência de tributos que já estão extintos por força dos pagamentos efetivados com o acréscimo de juros e multa de mora (art. 156, inc. VI do CTN).

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

83. Ante todo o exposto, pede a Reqte. seja a presente impugnação acolhida e provida, julgando-se improcedente a integralidade do auto de infração ora impugnado, eis que o valor do tributo e seus encargos moratórios já tinham sido extintos por pagamento antes do início do procedimento de fiscalização, ao que se deve agregar a constatação de que qualquer multa de ofício foi afastada pela denúncia espontânea da infração prevista no artigo 138 do CTN, e, quando menos, que sejam tais pagamentos deduzidos do débito exigido no auto de infração ora atacado.

84. Requer-se, quando menos, que seja afastada a aplicação da Taxa Selic como índice de juros de mora, bem como sua aplicação sobre a multa de ofício aplicada à Reqte., pelas razões acima postas.

Termos em que.

Pede deferimento.

Está registrado como resultado do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 14-43.154, de 23.07.2013, fls. 1362-1368: "Impugnação Improcedente".

Restou ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E REFLEXOS (CSLL, PIS, COFINS).

APRESENTAÇÃO DE DIPJ RETIFICADORA. ESPONTANEIDADE.

A DIPJ não constitui confissão de dívida, logo, sua retificação antes do início da ação fiscal não caracteriza a denúncia espontânea.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora à taxa Selic, incidente sobre o tributo e multa de ofício, tem amparo em normas legais em pleno vigor.

Notificada em 09.08.2013, sexta-feira, fl. 1367, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 10.09.2013, fls. 1377-1406, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

Faz um relato sobre a ação fiscal, que o recurso voluntário é apresentado tempestivamente e acrescenta que:

No já citado "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", a AFRFB autuante afirma que, apresentados os registros e notas fiscais solicitados no "Termo de Ação Fiscal", constatou-se que, na declaração de IRPJ do ano-calendário de 2004, que foi originalmente entregue em 30.06.05, não tinha sido declarada a receita bruta da empresa.

Afirma a AFRFB autuante que a referida declaração de IRPJ foi retificada em 17.09.08, com a inclusão da receita bruta que não tinha sido declarada, não tendo, porém, os tributos sido recolhidos, conforme se constata da leitura do trecho pertinente, extraído do referido "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal" [...].

Prosseguindo, a AFRFB autuante ressaltou que não seria aplicável ao caso vertente o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, pois a entrega das declarações pela Reqte. teria ocorrido após o início do procedimento de fiscalização, quando esta já não detinha espontaneidade.

Invocou-se, ainda, o disposto no artigo 10 da IN SRF 482/2004, cujo item III do seu §2º diz que não será aceita a retificação de DCTF que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento de fiscalização, arrematando-se com

a afirmação de que a denúncia praticada pela Reqte. não é espontânea, o que enseja sua tributação de ofício.

Entretanto, por discordar da AFRFB autuante, a Recte. apresentou impugnações para cada uma das exações, requerendo a extinção das autuações, eis que o valor dos tributos e seus encargos moratórios já tinham sido extintos por pagamento antes do início do procedimento de fiscalização, ao que se deve agregar a constatação de que qualquer multa de ofício foi afastada pela denúncia espontânea da infração prevista no artigo 138 do CTN, e, quando menos, que sejam tais pagamentos deduzidos dos débitos exigidos nos autos de infração ora atacados.

Requeru-se, quando menos, que fosse afastada a aplicação da Taxa Selic como índice de juros de mora, bem como sua aplicação sobre a multa de ofício aplicada à Reqte.

Levado o feito a julgamento na Eg. Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto (SP), foi proferido o v. acórdão recorrido, que manteve a íntegra das exigências fiscais, sob o argumento de que "a DIPJ não constitui confissão de dívida, logo, sua retificação antes do início da ação fiscal não caracteriza a denúncia espontânea".

Entretanto, o v. acórdão recorrido não pode subsistir ao crivo desta Eg. Corte, consoante se passa a demonstrar.

II - RAZÕES PARA A REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

(i) a espontaneidade da Reqte. e a improcedência da integralidade dos autos de infração

Inicialmente, deve-se ressaltar que, ao contrário do quanto constou na autuação, a receita bruta declarada pela Reqte. na DIPJ que foi apresentada em 17.09.08 não é inferior ao valor total das notas fiscais que foi adotado pela AFRFB como base de cálculo para a exigência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Explica-se.

Isto porque a DIPJ retificadora — que foi apresentada pela Reqte. em 17.09.08 declara os seguintes valores como receitas pertinentes aos trimestres do ano-calendário de 2.004 [...].

Como se vê, com relação ao 3º trimestre de 2.004, a AFRFB autuante considerou como base de cálculo das exações objeto dos autos de infração por ela lavrados um valor inferior àquele que foi apurado e declarado pela Reqte. em sua DIPJ retificadora (365.555,15 x 370.802,75).

Ou seja, ao contrário do que afirmou a AFRFB autuante, a receita bruta declarada pela Reqte. em sua DIPJ retificadora, apresentada em 17.09.08, além de não ser inferior ao valor das notas fiscais por ela levantadas, ainda é superior ao valor por ela adotado como base de cálculo para o 3º trimestre de 2.004.

A AFRFB autuante foi quem se equivocou ao mencionar os valores declarados pela Reqte. a título de receita bruta em sua DIPJ retificadora, pois estes, no quadro por ela colacionado em seu "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", são inferiores aos valores das notas fiscais por ela examinadas.

Porém, consoante está ressaltado nas linhas antecedentes, o valor da receita bruta declarada pela Reqte. em sua DIPJ retificadora coincide com o valor apontado pela AFRFB como fruto das notas fiscais examinadas pela AFRFB autuante,

exceção feita ao 3o trimestre, onde o valor declarado pela Reqte. é superior ao valor apontado pela AFRFB, conforme se conclui do quadro abaixo posto [...]

Prosseguindo, a Reqte. não tinha perdido sua espontaneidade quando da apresentação de sua DIPJ retificadora, pois esta apresentação ocorreu em 17 de setembro de 2.008, enquanto que o "Termo de Início da Ação Fiscal" somente foi entregue à Reqte., na pessoa de seu sócio, Antonio Emílio Clemente Fugazza, em 07 de outubro de 2.008, ou seja, praticamente um mês após a apresentação da declaração retificadora.

Nesse passo, é de se recordar os contornos da espontaneidade dos contribuintes previstos no art. 7o do Decreto nº 70.235/72, que está vazado nos seguintes termos, in verbis: [...]

Como se vê, a perda da espontaneidade somente ocorre após o início da fiscalização e apenas com a prática de ato de ofício do qual o contribuinte tenha sido expressamente cientificado.

Ora, somente se pode cogitar que não é mais espontâneo o contribuinte que já tomou ciência da fiscalização que se iniciou.

Por via de consequência, o contribuinte que não foi cientificado do início da fiscalização é, a toda evidência, espontâneo.

Isto porque é de fundamental importância para que se caracterize uma perda de espontaneidade que o contribuinte tenha sido expressamente cientificado acerca do início do processo de fiscalização, pois somente a partir daí é que se pode cogitar que sua conduta seja motivada pelo início do procedimento fiscalizatório.

Logo, se não houve tal ciência, o contribuinte ainda está dotado dos benefícios da espontaneidade.

No caso vertente, a Reqte. apresentou sua DIPJ Retificadora em 17 de setembro de 2.008, enquanto que o "Termo de Início da Ação Fiscal" somente foi entregue à Reqte., na pessoa de seu sócio, Antonio Emílio Clemente Fugazza, em 07 de outubro de 2.008.

Assim sendo, tendo a DIPJ retificadora sido apresentada antes da ciência da Reqte. acerca do início da fiscalização que redundou na lavratura dos autos de infração ora impugnados, é inafastável a conclusão de que a Reqte. permanecia dotada do atributo da espontaneidade em sua conduta, pois ainda não lhe tinha sido dada ciência do início de qualquer procedimento fiscalizatório.

Ressalte-se, ainda, que a regra prevista no art. 7o do Decreto nº 70.235/72 busca seu fundamento de validade no artigo 138 do Código Tributário Nacional¹, onde está previsto que há espontaneidade quando a conduta é praticada antes do início do procedimento de fiscalização.

Evidente, portanto, que somente está desprovida da espontaneidade a conduta que é praticada pelo contribuinte após o início de um procedimento fiscalizatório.

Logo, ao apresentar sua DIPJ Retificadora, a Reqte. ainda estava dotada do atributo da espontaneidade, eis que ainda não lhe tinha sido dada ciência do início do procedimento de fiscalização que culminou na lavratura dos autos de infração ora em discussão.

Porém, a espontaneidade da Reqte. não se manifestou apenas no momento em que se apresentou a DIPJ retificadora onde constaram todos os valores de receitas que também foram apurados pela AFRFB autuante, à exceção do valor apurado no 3o trimestre, onde a receita declarada pela Reqte. é superior àquela que tinha sido apurada pela AFRFB.

Isto porque a Reqte., alguns meses antes do início o procedimento fiscalizatório, já tinha pago os débitos que foram objeto a autuação fiscal que lhe foi imposta, em valores que são singelamente distintos daqueles constantes nos autos de infração ora impugnados em unção do fato de que a AFRFB autuante não considerou, em sua apuração, retenções sofridas de PIS, COFINS, CSLL e IRRF, como é de rigor, as quais foram feitas com amparo no disposto no artigo 30 da Lei nº 10.833/03 e nos artigos 647 e 650 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Logo, ao apresentar sua DIPJ Retificadora, a Reqte. ainda estava dotada do atributo da espontaneidade, eis que ainda não lhe tinha sido dada ciência do início do procedimento de fiscalização que culminou na lavratura dos autos de infração ora em discussão.

Porém, a espontaneidade da Reqte. não se manifestou apenas no momento em que se apresentou a DIPJ retificadora onde constaram todos os valores de receitas que também foram apurados pela AFRFB autuante, à exceção do valor apurado no 3o trimestre, onde a receita declarada pela Reqte. é superior àquela que tinha sido apurada pela AFRFB.

Isto porque a Reqte., alguns meses antes do início o procedimento fiscalizatório, já tinha pago os débitos que foram objeto a autuação fiscal que lhe foi imposta, em valores que são singelamente distintos daqueles constantes nos autos de infração ora impugnados em unção do fato de que a AFRFB autuante não considerou, em sua apuração, retenções sofridas de PIS, COFINS, CSLL e IRRF, como é de rigor, as quais foram feitas com amparo no disposto no artigo 30 da Lei nº 10.833/03 e nos artigos 647 e 650 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Nesse sentido, as tabelas que instruíram as impugnações demonstram que:

a) o débito de IRPJ relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2.004 foi pago pela Reqte. nos dias 30 de abril de 2.004 e 20 de dezembro de 2.007, enquanto que o débito pertinente ao 2o trimestre do ano-calendário de 2004 foi pago nos dias 31 de maio de 2.004, 30 de julho de 2.004 e 20 de dezembro de 2.007. ao que se soma o débito de IRPJ relativo ao 3o trimestre de 2.004, que foi pago nos dias 31 de agosto e 2.004 e 20 de dezembro de 2.007, enquanto que o débito de IRPJ diz respeito ao 4o trimestre de 2004 foi pago em 20 de janeiro de 2.007.

b) o débito de CSLL relativo ao 1º trimestre do ano-calendário de 2.004 foi pago pela Reqte. no dia 20 de dezembro de 2.007, enquanto que o débito pertinente ao 2o trimestre do ano-calendário de 2004 foi pago nos dias 31 de maio de 2.004, 30 de julho de 2.004 e 20 de dezembro de 2.007, ao que se soma o débito de CSLL relativo ao 3o trimestre de 2.004, que foi pago nos dias 31 de agosto de 2.004 e 20 de dezembro de 2.007, enquanto que o débito de CSLL que diz respeito ao 4o trimestre de 2004 foi pago em 20 de dezembro de 2.007

c) o débito de COFINS relativo ao período de apuração janeiro/04 foi pago em 13 de fevereiro de 2.004, enquanto que os débitos pertinentes aos períodos de apuração agosto/04, setembro/04, outubro/04, novembro/04 e dezembro/04 foram pagos pela Reqte. no dia 20 de dezembro de 2.007. Esclareça-se que não foi efetivado o pagamento de qualquer valor a título de COFINS no período entre

fevereiro/04 e julho/04 em função do fato de que as retenções sofridas geraram um saldo a pagar zerado

d) o débito de PIS relativo ao período de apuração janeiro/04 foi pago em 13 de fevereiro de 2.004, enquanto que os débitos pertinentes aos períodos de apuração maio/04, agosto/04, setembro/04, outubro/04, novembro/04 e dezembro/04 foram pagos pela Reqte. no dia 20 de dezembro de 2.007. Esclareça-se que não foi efetivado o pagamento de qualquer valor a título de PIS nos meses de fevereiro/04, março/04, abril/04, junho/04 e julho/04 em função do fato de que as retenções sofridas geraram um saldo a pagar zerado.

E tais pagamentos foram feitos com o acréscimo de juros de mora e da própria multa de mora, consoante demonstram as guias DARF's que também instruíram as referidas impugnações.

Assim sendo, os pagamentos dos débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao 1o, 2o, 3o e 4o trimestres do ano-calendário de 2.004 foram feitos até o dia 20 de dezembro de 2.007, ou seja, diversos meses antes do recebimento do termo de início de fiscalização que redundou na lavratura dos autos de infração ora impugnados e como consequência de um trabalho de auditoria e de revisão fiscal que redundou na identificação dos valores que eram realmente devidos sob tais rubricas ao Fisco.

Ou seja, o pagamento dos tributos exigidos no presente feito foi efetivado pela Reqte. de modo prévio ao início de qualquer procedimento fiscalizatório, consoante demonstram as guias DARF's já carreadas ao presente feito, donde é imperativa a conclusão pela improcedência da cobrança dos valores exigidos pelos autos de infração ora impugnados, pois os valores devidos (que coincidem ou são inferiores aos exigidos em função de a AFRFB não ter deduzido os valores retidos da sua apuração) pela Reqte., a título de principal, juros e multa de mora, já foram recolhidos, desde há muito tempo, aos cofres públicos.

Logo, quando do início do procedimento de fiscalização que gerou os autos de infração ora tratados, os débitos exigidos já estavam extintos por força do pagamento efetivado (art. 156, inc. VI do CTN), o que demonstra a improcedência da sua cobrança através dos autos de infração ora atacados.

Do mesmo modo, também a multa de ofício não é devida, que tal penalidade foi afastada, de modo claro, pelo procedimento adotado pela Reqte., que, antes do início de qualquer procedimento fiscal, pagou o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS que era devido com relação ao ano-calendário de 2.004.

Trata-se, portanto, de uma clara hipótese de denúncia espontânea da infração, onde uma eventual multa de ofício é absolutamente indevida, eis que a Reqte. efetivou o pagamento do tributo devido, acrescido de juros de mora e da multa de mora antes do início de qualquer procedimento de fiscalização.

E, não é demais ressaltar, não se está discutindo se a multa de mora era ou não aplicável ao caso vertente, pois a Reqte. pagou-a por ocasião do pagamento do tributo devido, o que somente torna mais clara a impossibilidade de aplicação de multa de ofício ao caso vertente.

Aliás, apenas a circunstância de a Reqte. jamais ter pretendido eximir-se do pagamento desta multa de mora com base em sua espontaneidade já demonstra sua boa-fé e seu intuito de, efetivamente, liquidar com todos os valores que foram apurados como devidos.

No caso vertente, a multa de ofício é claramente indevida, pois meses antes do início do procedimento de fiscalização, a Reqte. pagou o tributo que era por ela devido a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no ano-calendário de 2.004, acrescido de juros de mora e de multa de mora, o que se enquadra na denúncia espontânea da infração prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Nesse passo, é de se ressaltar que a circunstância de a DIPJ retificadora apresentada pela Reqte. ter sido entregue um mês antes do início do procedimento de fiscalização não altera em nada a situação da Reqte., tanto porque a entrega da declaração retificadora foi anterior ao início do procedimento de fiscalização, quanto pelo fato de que a manutenção da espontaneidade está evidenciada pelos pagamentos espontaneamente efetivados muitos meses antes do início do procedimento de fiscalização.

Igualmente, o fato de a DCTF retificadora da Reqte. ter sido apresentada após o início do procedimento de fiscalização também não altera o fato de que os tributos já tinham sido pagos pela Reqte. e que a DIPJ retificadora já tinha sido por ela apresentada ao Fisco, o que torna clara a presença da denúncia espontânea da infração, pois tal instituto não é caracterizado pela entrega das declarações pelo contribuinte, mas sim pelo momento em que este faz o pagamento dos débitos (ou seja, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização que pudesse exigir os valores não pagos anteriormente por erro ou equívoco), pois, em verdade, é de fundamental importância que os débitos tenham sido pagos antes do início do procedimento fiscalizatório.)

Não se pode perder de vista, ainda, a disposição contida no art. 47 da Lei nº 9.430/96 [...].

Logo, se a própria legislação admite que seja feito pagamento do tributo em até 20 dias após o recebimento do termo de início de fiscalização e de rigor que, no presente caso, também sejam considerados os pagamentos realizados pela Recte. muito tempo antes do próprio início da ação fiscal, ainda que a DCTF tenha sido apresentada 6 dias após a intimação da Recte. acerca do MPF.

Isto porque, se é permitido o pagamento do tributo objeto da fiscalização - que é a maior infração — em até 20 dias da intimação do contribuinte, também deverá ser permitida a retificação da declaração — que é a menor infração — dentro do mesmo prazo, eis que, no presente caso, a obrigação principal, que é a de recolher o tributo, foi cumprida pela Recte. muito antes do início da fiscalização.

Assim, tendo a Reqte. efetivado o pagamento do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS exigidos pela AFRFB autuante diversos meses antes do início do procedimento de fiscalização, é evidente a improcedência da cobrança tanto de todos esses débitos, os quais são objeto da exigências fiscais postas nos presentes autos e da multa de ofício aplicada à Recte.

Isto porque, tendo esses pagamentos sido feitos com o cômputo da multa de mora e dos juros, é certo que o crédito tributário foi extinto, com base no artigo 156, inciso VI do Código Tributário Nacional, o que torna absolutamente indevida a cobrança de qualquer valor a título de tributo ou multa de ofício.

Ou seja, os créditos tributários já estavam extintos quando da apresentação espontânea da DIPJ retificadora por parte da Reqte.

(apresentação esta que se deu antes do início do termo de início de fiscalização), pois estes já tinham sido pagos há muito tempo com o acréscimo do

encargos de juros e multa de mora, quando então, pelo fato de que o pagamento dos tributos em questão foi feito meses antes do início do procedimento fiscalizatório, sequer se poderia cogitar da aplicabilidade da multa de ofício à Reqte. por força de sua conduta. [...]

Desse modo, as razões postas nas linhas antecedentes permitem que se conclua que:

- a perda da espontaneidade, a teor do quanto prevê o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 138 do CTN, somente ocorre após a ciência do contribuinte sobre o início do procedimento fiscalizatório;

- a Reqte. ainda gozava do atributo da espontaneidade quando apresentou sua DIPJ retificadora em 17 de setembro de 2.008, pois o termo de fiscalização só foi recebido pela empresa em 07 de outubro de 2.008, o que não é alterado pelo fato de que a DCTF retificadora da Reqte. foi apresentada após o início do procedimento de fiscalização;

- os valores de receita bruta declarados pela Reqte. em sua DIPJ retificadora são iguais ou superiores àqueles considerados pela fiscalização como base de cálculo para o cálculo das exigências fiscais;

- todos os tributos exigidos foram pagos meses antes do início do procedimento fiscalizatório, pois o último pagamento foi efetivado em dezembro do ano de 2.007, enquanto que o termo de início de fiscalização somente foi entregue à Reqte. em 17 de outubro de 2.008;

- em razão do fato de que todos os tributos foram pagos, com o acréscimo de juros de mora e multa de mora, é inconteste que estes já estavam extintos com base no artigo 156, inciso VI do Código Tributário Nacional muito antes do início do procedimento de fiscalização;

- é manifestamente improcedente a lavratura de auto de infração para a cobrança de tributo que já está recolhido aos cofres públicos, em pagamento que contemplou todos os encargos da mora (juros e multa), pois o tributo já está extinto por força do pagamento efetivado;

- pelo fato de a Reqte. já ter recolhido os tributos ora exigidos aos cofres públicos muitos meses antes do início do procedimento de fiscalização, afigura-se inadmissível a aplicação de qualquer sorte de multa de ofício à Reqte., pois os tributos foram pagos antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, o que torna imperativa a aplicação da denúncia espontânea agasalhada no art. 138 do CTN, que apenas exige que o pagamento do tributo tenha sido efetivado antes do início da fiscalização.

Portanto, é de rigor a conclusão pela improcedência da integralidade das exigências fiscais ora discutidas, a uma, porque o valor dos tributos, acrescido de todos os seus encargos legais, já foi recolhido aos cofres públicos, o que tem o condão de extingui-los com base no inciso VI do art. 156 do CTN e, a duas, porque é inadmissível a exigência de multa de ofício no caso vertente, que contempla clara hipótese de denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN).

(ii) a moralidade administrativa

Prosseguindo, ao lavrar os autos de infração ora atacados, a AFRFB autuante afirmou que a Reqte., em 17.09.08, retificou sua DIPJ, nela declarando a receita que

não tinha sido declarada na declaração originalmente ofertada ao Fisco, não tendo recolhido os tributos, afirmação esta que foi mantida pelo v. acórdão recorrido.

Com efeito, fazer afirmação tão divorciada da realidade dos fatos atenta contra a moralidade administrativa.

Isto porque, à evidência e conforme comprovam os documentos que instruíram as impugnações apresentadas no presente feito, a Reqte. já tinha recolhido integralmente os tributos ora exigidos em função dos pagamentos efetivados nos anos de 2004 e 2007, de sorte que a retificação da DIPJ é que, por um lapso, apenas foi feita em 17.09.08, porém os tributos já estavam recolhidos desde há muito tempo aos cofres públicos.

E se a AFRFB tivesse se desincumbido do seu ônus de investigar todas as circunstâncias e fatos que geram a ocorrência do fato gerador, a teor do quanto prevê o artigo 142 do CTN, que disciplina os contornos do lançamento tributário, teria se constatado que os tributos ora exigidos já foram recolhidos aos cofres públicos.

Nesse passo, é de se afirmar que tanto a AFRFB tinha e sabia que tinha o dever de investigar as circunstâncias que cercam a ocorrência do fato gerador que ela deduziu alguns poucos pagamentos de IRPJ efetivados no ano de 2.004 do valor da exigência fiscal (R\$5.856,44 e R\$3.684,77).

Porém, todos os pagamentos efetivados no ano de 2.004 a título de CSLL não foram deduzidos pela AFRFB autuante, como se deu com relação ao IRPJ, apesar de alguns deles, inclusive, constarem em listagens inseridas nos autos (fls. 945), sendo certo que também não foram computados aqueles efetivados a título de PIS e COFINS.

Ou seja, ao invés de realizar tal espécie de investigação ou de intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre os pagamentos que poderiam ter sido efetivados, a AFRFB autuante optou por afirmar, em seu "Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal", que a Reqte. retificou sua DIPJ, porém, não pagou os tributos declarados.

Pagou sim! E pagou muito antes do início do procedimento de fiscalização e da própria retificação.

Desse modo, ao afirmar, de modo categórico, que a Reqte não efetivou o pagamento de tais tributos, sem sequer investigar nenhum outro elemento adicional e tampouco localizar a comprovação dessem pagamentos em seus sistemas internos, incorreu a AFRFB autuante em violação ao princípio da moralidade administrativa que deve reger também os lançamentos fiscais, enquanto espécie do gênero ato administrativo, pois não se busca a verdade material que deve informar o lançamento fiscal, o que gera a cobrança de tributo que já está recolhido aos cofres públicos.

Essa conduta, além de imoral, é antiética e ilegal, e viola o disposto no artigo 37 da Constituição Federal.

Nesse ponto, há que se ter presente que a autoridade fiscal, ao praticar atos jurídicos no exercício de sua função administrativa, não está defendendo algum interesse próprio, como o faz um credor de uma determinada obrigação.

Tal é o que dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.784/99, que, regulando o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, prevê a obrigatoriedade

de os Agentes Públicos obedecerem aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade e moralidade.

Aliás, referida Lei é bastante categórica ao impor aos Agentes Públicos uma atuação "segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé". [...]

Portanto, é certo que a exigência de tributo que já está recolhido aos cofres públicos, através da lavratura de autos de infração em que se exigem o imposto, os juros e multa de ofício, não investigando os elementos que cercam o fato gerador e que devem ser exaustivamente examinados a fim de que se lavrar lançamento fiscal que seja válido, é ato atentatório contra os princípios da moralidade pública e da boa-fé que devem informar os atos administrativos, os quais são de observância obrigatória por parte dos Agentes Fiscais.

Nesse ponto, importa dizer que o princípio da moralidade pública não constitui uma abstração ou norma de conteúdo programático, mas sim um efetivo norteador da conduta dos Agentes Públicos.

Deste modo, a conduta que discrepar efetivamente de tal princípio é acoimada de ilegal e inconstitucional, visto que viola, concomitantemente, o artigo 2º da Lei nº 9.784/99 e o próprio artigo 37 da Constituição Federal [...]

Como se vê, os agentes públicos estão efetivamente obrigados a observarem não apenas o princípio da moralidade administrativa, mas também a própria justiça que deve permear sua ação.

Aplicando tais princípios e conceitos ao caso vertente, exsurge clara a conclusão de que a conduta da AFRFB que lavrou os presentes Autos de Infração desobedeceram, efetiva e concretamente, tais ditames, visto que se impõe à Reqte. a cobrança de tributos que já estão comprovadamente pagos, em pagamentos feitos com o acréscimo dos juros e multa de mora.

Logo, os autos de infração ora em discussão discrepam fortemente da moralidade pública e do próprio princípio da justiça que devem informar os atos administrativos, o que não se pode admitir. [...]

Portanto, também sob esse prisma, são manifestamente improcedentes os autos de infração que ora se impugna, eis que estes fazem a exigência de tributos que já estão extintos por força dos pagamentos efetivados com o acréscimo de juros e multa de mora (art. 156, inc. VI do CTN).

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Ante todo o exposto, pede a Recte. seja o presente recurso voluntário acolhido e provido, julgando-se improcedente a integralidade dos autos de infração ora impugnados, eis que os valores dos tributo e seus encargos moratórios já tinham sido extintos por pagamento antes do início do procedimento de fiscalização, ao que se deve agregar a constatação da impossibilidade de aplicação à Recte. de qualquer sorte de multa de ofício, pois foi afastada pela denúncia espontânea da infração

prevista no artigo 138 do CTN e, quando menos, que sejam tais pagamentos deduzidos do débito exigido nos autos de infração ora atacados.

Requer-se, quando menos, que seja afastada a aplicação da Taxa Selic como índice de juros de mora, bem como sua aplicação sobre a multa de ofício aplicada à Repte., pelas razões acima postas.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos e que o lançamento não poderia ter sido formalizado.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes¹.

Em relação à justificativa de notificação da Recorrente na pessoa de seu sócio não há qualquer irregularidade a ser sanada. Está registrado no Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal, fls. 34-35, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

1 - Com a finalidade de executar a determinação contida no Mandado de Procedimento Fiscal nº. 0812200-2008-00438-1, compareci, acompanhada da AFRFB, Sueli Pereira dos Santos Capalti, no endereço acima e constatamos que a empresa não mais se encontra em funcionamento no local, tendo na entrada, placas de Aluga-se, de várias imobiliárias, conforme foto anexa. [...]

2 - Tendo pesquisado no cadastro CPF o endereço do responsável pela empresa, encaminhamos o Termo de Início de Fiscalização por via postal para o endereço do sócio Antônio Emilio Clemente Fugazza, tendo a correspondência retornado com a observação dos correios de "desconhecido". A seguir encaminhamos novamente o Termo de Início diretamente para o sr. Antônio Emilio Clemente Fugazza, tendo o mesmo sido cientificado em 07/10/2008.

3 - No Termo de Início de Fiscalização de 16/09/2008 foi solicitado contrato/estatuto da empresa e alterações realizadas até a presente ata, livros contábeis e comprovantes de receitas, custos e despesas.

4 - Em fax enviado em 09/10/2008, a sra. Adriana Ramos informa que os documentos serão entregues em 14/10/2008.

5 - Atendendo a intimação entregou, em 14/10/2008, documentos relacionados em sua resposta (fls. 45/56) e em contato telefônico com o procurador da empresa da empresa, sr. Antônio Carlos dos Santos Arantes, o mesmo encaminhou a esta fiscalização arquivos com relação de notas fiscais emitidas no ano calendário de 2004 (fls. 57-943).

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Por essa razão não restaram caracterizas o abuso de autoridade tampouco excesso de exação.

Não restam dúvidas de que o lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes na Notas Fiscais, fls. 61-951 e aqueles informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), entregue em 30.06.2005, em que Recorrente não declarou receita bruta. Essa DIPJ foi retificada em 17.09.2008, incluindo a receita bruta não declarada, fls. 37-44 e em 13.10.2008, já no curso da ação fiscal, foi efetuada a retificação das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), porém os tributos não foram recolhidos, fl. 957.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos².

Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Ainda sobre os pagamentos, tendo em vista que a Recorrente efetuou anteriormente ao início da ação fiscal alguns recolhimentos de IRPJ - Lucro Presumido - código de receita 2089, nos meses de abril, maio, julho e agosto de 2004 e da CSLL em maio, julho e agosto de 2004, foi feita a devida compensação desses valores, fls. 952-953. Também foram analisadas as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte do período, fls. 955-956.

A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente discorda da apuração da omissão de receitas.

A autoridade fiscal tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibí-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração.

² Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia incluído o ICMS. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente³.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes na Notas Fiscais, fls. 61-951 e aqueles informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), entregue em 30.06.2005, em que Recorrente não declarou receita bruta. Essa DIPJ foi retificada em 17.09.2008, incluindo a receita bruta não declarada, fls. 37-44 e em 13.10.2008, já no curso da ação fiscal, foi efetuada a retificação das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), porém os tributos não foram recolhidos, fl. 957, em conformidade com os valores discriminados na Tabela 1.

Tabela 1 – Demonstrativo dos valores omitidos no ano-calendário de 2004

Períodos (A)	Valores Informados nas DIPJ R\$ (B)	Valores Informados nas Notas Fiscais Omissão de Receita R\$ (C)
1º Trimestre de 2004	354.394,65	354.394,65
2º Trimestre de 2004	274.228,19	414.843,70
3º Trimestre de 2004	370.802,75	365.555,15
4º Trimestre de 2004	277.783,05	428.597,54

Está registrado no Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal, fls. 34-35, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

³ Fundamentação legal: art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

6 - Constatamos que na declaração IRPJ do ano calendário de 2004, entregue em 30/06/2005, a empresa não declarou receita bruta e que a mesma foi retificada em 17/09/2008, incluindo a receita bruta não declarada e em 13/10/2008 já no curso da ação fiscal, foi efetuada a retificação da DCTF, porém os tributos não foram recolhidos.

7 - Verificamos que a receita informada na declaração IRPJ retificada quando confrontados com as Notas Fiscais emitidas pela empresa estão incorretos, exceto no 1º trimestre [...]

8 - Assim apuraremos o imposto devido através de Auto de Infração. O es - total das notas fiscais emitidas será a base de cálculo para a apuração do imposto devido que será calculado pelo lucro presumido, conforme opção do contribuinte.

9 - Tendo em vista que a empresa efetuou alguns recolhimentos de IRPJ - Lucro Presumido - código de receita 2089, nos meses de abril, maio, julho e agosto de 2004 e da CSSL em maio, julho e agosto de 2004, será feita a devida compensação desses valores (relação anexa as fls. 4M|iiH5).

10 - Em 13/10/2008, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte entregou DCTF do período de 2004 (fls. 4M|iiH5), onde declarou débitos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, porém, segundo § 1º do artigo 7º do Decreto 70.235, de 1972, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

11 - Já o artigo 10 da IN SRF 482/2004 prescreve, no parágrafo 2º, item III, que não será aceita a retificação da DCTF que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

12 - Assim, a DCTF entregue pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal não constitui confissão de dívida, pois o mesmo não estava espontâneo.

13 - Além de tudo, deve ser levado em conta o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional [...].

14 - De tudo o exposto, a denúncia apresentada pelo contribuinte não é espontânea e os valores declarados sob ação fiscal, relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS serão tributados de ofício.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto, não restando caracterizada a falta de comprovação do ilícito fiscal. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

A Recorrente diz que está amparada pelo instituto da denúncia espontânea, uma vez que apresentou DIPJ retificadora antes do início da ação fiscal.

A Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, instituída a partir de 1º.01.1999, tem natureza jurídica tão-somente informativa, de modo que não é instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União do saldo a pagar relativo ao tributo ali informado⁴. Sobre o aspecto temporal da

⁴ Fundamentação legal: Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998.

possibilidade jurídica da sua entrega, tem-se que não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício quando apresentada após o início do procedimento fiscal, ou seja, o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária. Neste momento, a sua espontaneidade é excluída em relação aos atos anteriores, independentemente de intimação dos demais envolvidos nas infrações verificadas⁵.

A DIPJ entregue pela Recorrente não é modo de constituição do crédito tributário, o que não dispensa o lançamento de ofício.

No que se refere à DCTF, o Ministro da Fazenda, podendo eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, delegou esta competência ao Secretário da Receita Federal. O documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência da referida exigência⁶.

A Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) foi instituída por atos administrativos emitidos pelo Secretário da Receita Federal que vigoraram até 1º.11.1998⁷, de cujos teores pode-se inferir que o débito ali informado e não pago nos prazos legais deve ser objeto de comunicação à Procuradoria da Fazenda Nacional pois este documento formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para inscrição na Dívida Ativa da União e posterior cobrança executiva. Neste sentido, a constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício representa ônus desnecessário para o sujeito passivo e para a Administração Pública⁸.

Posteriormente foi instituída a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) a partir de 02.11.1998, disciplinada por atos normativos supervenientes, em que o saldo a pagar relativo ao tributo ali informado, bem como o valor da diferença apurada em procedimento de auditoria interna atinente às informações indevidas ou não comprovadas sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, deve ser objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, caso não liquidado, enviado para inscrição em Dívida Ativa da União. Logo, a DCTF é modo de constituição do crédito tributário e de confissão de dívida, bem como instrumento hábil e suficiente para inscrição em Dívida Ativa da União dispensando, para isso, o lançamento de ofício⁹. Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de

⁵ Fundamentação legal: art. 147 do Código Tributário Nacional, art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 33.

⁶ Fundamentação Legal: Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984 e Portaria do MF nº 118, de 28 de junho de 1984.

⁷ Fundamentação legal: Instrução Normativa SRF nº 129, de 19 de novembro de 1986, Instrução Normativa SRF nº 89, de 28 de agosto de 1984 e a na Instrução Normativa SRF nº 79, de 27 de junho de 1986.

⁸ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 40201967. Conselheiro Relator: Henrique Pinheiro Torres, Segunda Turma, Brasília, DF, 4 de julho de 2005. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn:urn:lex:br:camara.superior.recursos.fiscais;turma.1:acordao:2005-07-04;40201967>> Acesso em: 09 mar. 2012.

⁹ Fundamentação legal: Instrução Normativa SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998, Instrução Normativa SRF nº 255 de 11 de dezembro de 2002, Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, Instrução Normativa SRF nº 583, de 20 de dezembro de 2005, Instrução Normativa SRF nº 695, de 14 de dezembro de 2006, Instrução Normativa RFB nº 786, de 19 de novembro de 2007, Instrução Normativa RFB nº 903, de 30 de dezembro de 2008, A Instrução Normativa RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009 e Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, de 24/08/2001

Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1101728/SP¹⁰, cujo trânsito em julgado ocorreu em 29.04.2009 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF¹¹.

Ademais, o art. 47 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fixa com condição para que a pessoa jurídica submetida a ação fiscal possa pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo somente se estivessem já declarados com o efeito de confissão de dívida. A retificação das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) somente foi entregue já no curso da ação fiscal. Reitere-se que a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

No caso em exame, o lançamento se fundamenta na omissão de receitas de receitas da atividade, cuja apuração foi efetivada a partir do cotejo entre os valores constantes na Notas Fiscais, fls. 61-951 e aqueles informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), entregue em 30.06.2005, em que Recorrente não declarou receita bruta. Essa DIPJ foi retificada em 17.09.2008, incluindo a receita bruta não declarada, fls. 37-44 e em 13.10.2008, já no curso da ação fiscal, foi efetuada a retificação das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), porém os tributos não foram recolhidos, fl. 957. Esses fatos são incontroversos nos autos. Desse modo não restou caracterizada a denúncia espontânea a lhe dar guarida para aplicação da determinação contida no art. 47 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Tendo em vista que a Recorrente efetuou anteriormente ao início da ação fiscal alguns recolhimentos de IRPJ - Lucro Presumido - código de receita 2089, nos meses de abril, maio, julho e agosto de 2004 e da CSLL em maio, julho e agosto de 2004, foi feita a devida compensação desses valores, fls. 952-953. Também foram analisadas as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte do período, fls. 955-956. Não foram encontrados nos sistemas internos da RFB quaisquer outros pagamentos.

Logo, o crédito tributário constituído pelo lançamento de ofício não estava extinto por força do pagamento efetivado o que não demonstra a improcedência da sua exigência, de acordo com art. 156, do Código Tributário Nacional. A ilação designada pela defendente, a despeito de tudo, não se destaca como procedente.

Relativamente à alegação de que agiu de boa-fé, tem-se que para os efeitos tributários a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

A Recorrente discorda da incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1101728/SP. Ministro Relator: Teori Albino Lawascki, Primeira Seção, Brasília, DF, 11 de março de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/revista/abreDocumento.jsp?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF>. Acesso em: 06 mar.2012.

¹¹ Fundamentação legal: art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, e se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês¹². A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4.

Por conseguinte, os débitos tributários não pagos nos prazos legais são acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, seja qual for o motivo determinante da falta. Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em recurso especial repetitivo nº 1.111.175/SP, cujo trânsito em julgado ocorreu em 09.09.2009¹³ e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF¹⁴. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo. Tem como requisito necessário a comprovação, de plano, da conduta culposa do agente, que é a falta cometida contra um dever, por ação ou omissão, de forma a evidenciar a inobservância de diligência que deveria ser observada quando da prática de um ato a que se está obrigado. No lançamento de ofício está afastada a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratados nos autos¹⁵.

No presente caso, houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem

¹² Fundamentação legal: art. 161 do Código Tributário Nacional.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1111175/SP. Ministra Relatora: Denise Arruda. Primeira Seção, Brasília, DF, 10 de junho de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=892437&sReg=200900188256&sData=20090701&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2011.

¹⁴ Fundamentação legal: art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 5º e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Súmulas CARF nºs 4 e 5 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

¹⁵ Fundamentação Legal: art. 142, art. 149 e art. 150 do Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 21 do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, bem como art. 7º

ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹⁶. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹⁷.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo¹⁸. Os lançamentos PIS, de COFINS e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

¹⁶ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁷ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

¹⁸ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Processo nº 18088.000658/2008-20
Acórdão n.º **1803-002.170**

S1-TE03
Fl. 1.470

CÓPIA