



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720957/2017-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.928 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de abril de 2024
Recorrente MONTE CABRAL DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 30/09/2012 a 31/12/2012

DÉBITOS INFORMADOS EM DIPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE DCTF.

Cabível o lançamento fiscal na hipótese em que a Contribuinte informa saldo a pagar de IRPJ em DIPJ, mas não efetua o respectivo recolhimento, e nem o declara em DCTF.

MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE DCTF.

Em razão da falta de declaração em DCTF, os valores devidos devem ser exigidos de ofício, acompanhados da multa proporcional de 75%, nos termos da legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da 6ª Turma da DRJ/FNS, que julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido.

A seguir o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Trata o presente processo de Impugnação ao Auto de Infração de fls. 349 a 355, lavrado contra a pessoa jurídica em epígrafe, por meio do qual é exigida a importância de R\$ 5.302.321,20, a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) incidente sobre fatos geradores ocorridos em 30/09/2012 e em 31/12/2012, apurado segundo as regras do regime de Lucro Real trimestral. Ao Imposto lançado foi acrescida multa de ofício de 75% e juros de mora legais.

O Auto de Infração referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que guarda conexão com os mesmos fatos, e que foi apurada no mesmo procedimento fiscal, encontra-se no processo no 19515.720958/2017-03.

No Auto de Infração referente ao IRPJ, ora sob exame, a exigência fiscal encontra-se assim discriminada:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Imposto de renda recolhido a menor conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
30/09/2012	2.602.328,35	75,00
31/12/2012	2.699.992,85	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2012 e 31/12/2012:
Arts. 247 e 841, inciso IV, do RIR/99

As razões apontadas pela Autoridade Fiscal para efetuar o lançamento estão expostas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 343 a 348.

Basicamente, a Autoridade Fiscal constatou que, na DIPJ original apresentada em 27/06/2013 (fls. 4 a 78), a Contribuinte apurou saldo a pagar de IRPJ no 3º e 4º trimestres de 2012, nos montantes de R\$ 3.720.183,35 e R\$ 3.558.063,74, respectivamente, mas não declarou esses valores em DCTF, e nem procedeu ao seu recolhimento.

Em 27/02/2015, a Contribuinte foi intimada a apresentar seu Contrato Social e a comprovar os recolhimentos referentes ao período fiscalizado (fls. 2 e 3). Consta nos autos resposta apresentada pela Contribuinte em 24/03/2015 (fl. 78), na qual afirma que "vem respeitosamente a presença de Vossa Senhoria, apresentar os documentos solicitados". No entanto, nas folhas seguintes do processo, somente se encontram anexados os documentos de fls. 79 a 100, que correspondem a cópias dos atos constitutivos da Contribuinte e de uma procuração outorgada ao Sr. Mario Camarozano.

Depois de cientificada do início da fiscalização, a Contribuinte apresentou em 11/04/2015 a DIPJ retificadora de fls. 101 a 159. Na referida declaração, não há saldo a pagar de IRPJ no 3º trimestre de 2012 e, em relação ao 4º trimestre, consta saldo a pagar de R\$ 80.694,43.

Esses novos resultados decorrem de alterações na Demonstração de Resultados, que foram sintetizadas pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação da seguinte forma:

Relativamente ao 3º Trimestre:

Terceiro Trimestre 2012	DIPJ Original	DIPJ Retificadora
Receita Venda Mercadorias	151.727.558,05	123.843.913,01
ICMS	19.155.950,25	14.376.005,72
COFINS	10.972.564,49	8.928.957,24
PIS	2.385.533,71	1.941.235,35
Devoluções	0,00	0,00
Receita Líquida	119.213.509,60	98.597.714,70
Custo das Mercadorias	126.151.380,75	97.601.445,00
Lucro Bruto	-8.937.871,15	996.269,70
Outras Receitas Operacionais	26.667.896,61	580.552,66
Despesas Operacionais	2.825.292,06	1.746.818,95
Lucro Líquido	14.904.733,40	-169.996,59

Relativamente ao 4º Trimestre:

Receita Venda Mercadorias	192.623.739,02	192.667.156,53
ICMS	20.729.544,99	22.416.489,07
COFINS	13.549.447,48	13.552.404,82
PIS	2.946.152,76	2.946.414,26
Devoluções	43.300,00	93.175,84
Receita Líquida	155.355.293,79	153.658.672,54
Custo das Mercadorias	166.080.641,01	151.659.357,40
Lucro Bruto	-10.725.347,22	1.999.315,14
Outras Receitas Operacionais	27.892.738,10	0,00
Despesas Operacionais	2.911.147,99	1.503.918,43
Lucro Líquido	14.256.242,89	495.396,71

Mais de um ano depois, em 19/05/2016, a Contribuinte foi intimada a esclarecer os valores que compuseram o pedido de parcelamento previsto na Lei nº 12.996, de 2014, relativamente ao 3º e 4º trimestres de 2012 (fls. 161 e 162). Nessa oportunidade, a Autoridade Fiscal fez referência aos valores declarados na DIPJ original, e informou que "nos sistemas internos da Receita Federal não consta DCTF referente ao tributo IRPJ".

Em 03/06/2016, a Contribuinte requereu dilação de prazo (fl. 160).

Em 16/06/2016, foi novamente intimada a esclarecer a insuficiência de recolhimentos, fazendo-se mais uma vez referência aos valores declarados na DIPJ original (fls. 243 a 245).

Em 20/06/2016, a Contribuinte apresentou a resposta de fls. 163 a 166, acompanhada dos documentos de fls. 167 a 242, por meio da qual informa que apresentou retificadora em 11/04/2015 para corrigir erro em sua contabilidade. Informa que o valor declarado na DIPJ retificadora é o que consta em pedido de parcelamento da Lei nº 12.996, de 2014, e, por fim, afirma que a divergência encontrada pela Autoridade Fiscal decorre do fato de que a análise da fiscalização teve por base a DIPJ original, quando na verdade a informação correta estaria na DIPJ retificadora.

Em 04/07/2016 (fls. 246 a 248), a Contribuinte foi intimada a apresentar o LALUR referente aos trimestres do ano de 2012, o razão das contas de despesa, balancetes trimestrais, e demonstrativos de apuração da base de cálculo do IRPJ. Além disso, foi intimada a justificar a diferença entre valores apurados em DIPJ original e retificadora, nos seguintes termos:

DIPJ ORIGINAL	DIPJ RETIFICADORA
Linha 07 A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	Linha 07 A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO
Linha 43 - Outras Receitas Operacionais	Linha 43 - Outras Receitas Operacionais
3 TRIMESTRE	3 TRIMESTRE
26.667.896,61	580.552,66
4 TRIMESTRE	4 TRIMESTRE
27.892.738,10	1.503.918,43
PASSIVO CIRCULANTE - FICHA 37 A	PASSIVO CIRCULANTE - FICHA 37 A
Linha 05 Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher	Linha 05 Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher
17.178.200,17	31.064.512,83
PATRIMONIO LIQUIDO	PATRIMONIO LIQUIDO
Linha 51 Lucros Acum	Linha 51 Lucros Acum
29.245.735,07	179.359,84
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS	DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS
Ficha 38 A	Ficha 38 A
Linha 05 LUCRO LÍQUIDO DO ANO	Linha 05 LUCRO LÍQUIDO DO ANO
28.621.675,65	179.359,83

Em 12/07/2016, a Contribuinte requereu dilação de prazo (fl. 249). Posteriormente, apresentou LALUR, DRE, balancetes de verificação e balanço patrimonial, referentes ao período fiscalizado (fls. 249 a 263).

Em 01/09/2016 (fls. 264 a 266), a Contribuinte foi intimada a esclarecer como eram efetuados os lançamentos contábeis originais, referentes à conta "Receitas Diversas", que apresentou saldo final de R\$ 26.667.896,61 no 3o trimestre de 2012, e de R\$ 27.892.738,10 no 4o trimestre de 2012. Adicionalmente, foi intimada a esclarecer por que essa conta foi zerada no balancete retificado.

Em 20/09/2016, a Contribuinte requereu dilação de prazo, de modo que, em 26/09/2016, foi reintimada nos mesmos termos da intimação anterior (fls. 267 a 269).

Em resposta datada de 29/09/2016 (fls. 270 a 274), a Contribuinte esclareceu que a conta "Receitas Diversas" foi utilizada para registrar créditos referentes a tributos incidentes nas compras para revenda, nos seguintes termos:

- Os lançamentos de ICMS, PIS, COFINS e Substituição Tributária a recuperar, estavam sendo feitos em contas que caracterizam receitas, sendo elas: Crédito de Pis, Crédito de Cofins, Crédito de ICMS e Crédito por Substituição Tributária. O resultado da soma desses créditos nas referidas contas, é o que compreende os saldos informados na conta "Receitas Diversas".

Os lançamentos contábeis utilizados eram:

Do reconhecimento do crédito: D) ICMS a Recuperar (Conta do ativo) C) Crédito de ICMS (Conta de resultado)

Da baixa do crédito contra o valor a recolher: D) ICMS a Recolher (conta do passivo) C) ICMS a Recuperar (conta do ativo)

Às fls. 272 a 274, em anexo à resposta do dia 29/09/2016, encontra-se acostado o razão de diversas contas relacionadas a operações com mercadorias.

Em 19/10/2016 (fls. 275 a 277), a Contribuinte foi intimada a apresentar o Registro de Apuração do ICMS e a Demonstração do Resultado das Contas Contábeis Analíticas referentes ao período fiscalizado. Além disso, foi intimada a esclarecer as divergências apresentadas entre a DIPJ original e a retificadora, em relação ao resultado do exercício apurado no 3º e 4º trimestres de 2012.

Em resposta protocolada no dia 19/12/2016 (fls. 278 a 342), a Contribuinte apresentou os documentos solicitados e os seguintes esclarecimentos:

DOS ESCLARECIMENTOS

Conforme informado anteriormente, os lançamentos dedutivos de ICMS, Cofins, Pis e ICMS Substituição Tributária que deveriam ser lançados na conta contábil de impostos a recuperar, estavam erroneamente sendo lançados nas contas que caracterizavam Receitas Diversas de Crédito, gerando, portanto, um resultado acima da realidade em relação aos fatos apurados.

Deste modo, tão logo constatado os erros contábeis e fiscais de lançamento, a contribuinte não mediu esforços para saná-los, procedendo inclusive com a substituição do escritório contábil responsável pelas falhas até então identificadas.

Assim, mediante contração de um novo escritório contábil deu-se início a um novo processo de verificação, conciliação e retificação das obrigações contábeis e fiscais anteriormente apresentadas referente o ano de 2012.

Com efeito, após o levantamento concreto de toda movimentação contábil do referido período, no que diz respeito, compras, vendas e apuração dos impostos e despesas, novas composições foram alcançadas, uma vez que na contabilização anterior não foram consideradas a totalidade das notas fiscais de compras e vendas, assim como, a devida dedução dos impostos apurados e do produto vendido, cuja conta contábil é de extrema importância para apuração do resultado final que ensejará em lucro ou prejuízo do período.

Para uma melhor compreensão, cumpre relatar quais são as principais alterações na escrituração contábil digital de 2012 (erroneamente apresentada), no qual se frise foi realizado há muito tempo (desde 2012) e o correto que se encontra ativo (retificado) como forma de corrigir o erro da contabilidade.

A escrituração contábil original - erroneamente apresentado - continha erro nos lançamentos operados, que resultou no aumento da Receita mediante inclusão dos impostos dedutivos, acumulando, portanto, um lucro totalmente desproporcional à realidade dos fatos.

Já a escrituração contábil - correta e válida para os dias atuais - foi corrigido os lançamentos, que por consequência veio alterar as contas contábeis de resultado do ano de 2012, para um saldo mais condizente às operações da empresa.

Desta forma, tendo em vista o erro formal dos lançamentos contábeis a retificação de todas as obrigações anteriormente informadas, quais sejam; DIPJ e ECD - Escrituração Contábil Digital, se fez necessária, conforme abaixo demonstrado:

DEMONSTRATIVO	DRE ORIGINAL	DRE RETIFICADOR A	DIFERENÇA
RECEITA DE VENDAS	R\$ 220.516.477,12	R\$ 359.786.436,59	R\$ 139.269.959,47
(-) Devoluções	-R\$ 43.300,00	-R\$ 2.879.242,35	-R\$ 2.835.942,35
(-) Icms	-R\$ 20.656.369,74	-R\$ 41.523.954,04	-R\$ 20.867.584,30
(-) Cofins	-R\$ 13.549.447,48	-R\$ 25.363.910,61	-R\$ 11.814.463,13
(-) Pis	-R\$ 2.946.152,76	-R\$ 5.514.341,47	-R\$ 2.568.188,71
(-) Substituição Tributária	-R\$ 73.175,25	R\$ -	R\$ 73.175,25
DEDUÇÕES	-R\$ 37.268.445,23	-R\$ 75.281.448,47	-R\$ 38.013.003,24
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 183.248.031,89	R\$ 284.504.988,12	R\$ 101.256.956,23
(-) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	-R\$ 166.080.641,01	-R\$ 283.169.636,69	-R\$ 117.088.995,68
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 17.167.390,88	R\$ 1.335.351,40	-R\$ 15.832.039,45

[...]

Dessa maneira, justifica-se os ajustes de exercícios anteriores realizados na escrituração contábil digital e DIPJ devido aos erros identificados após o fechamento do exercício que não poderiam ser atribuídos a exercícios subsequentes.

Ademais a notificação em questão intima o contribuinte para prestar documentos/esclarecimentos sobre supostas divergências encontradas na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ no ano-calendário de 2012, referente ao tributo de IRPJ e ainda, para que informe se estes valores são os mesmos parcelados junto ao programa da Lei n.º 12.996/2014.

Primeiramente, cumpre informar que as divergências apontadas por esta fiscalização são decorrentes das análises da DIPJ original (entregue em 27/06/2013 - Recibo 22.68.44.53.61-52), sendo que, houve apresentação de retificadora para o mesmo período (Entregue em 11/04/2015 - Recibo 42.17.37.67.44-99 - Doc. 1).

Na retificadora em questão, o Contribuinte corrigiu o erro em sua contabilidade, declarando corretamente a IRPJ do período e, oferecendo a sua tributação através do parcelamento da Lei 12.996/2014.

Assim, com base na DIPJ retificadora do ano-calendário de 2012, foi declarado a IRPJ devido pelo contribuinte, que perfaz o seguinte

MONTE CABRAL DIST. DE COMBUSTIVEIS LTDA				
CNPJ: 04.138.529/0001-27				
TRIBUTOS	PA	VALOR DEVIDO	RECIBO DIPJ	DATA ENTREGA
IRPJ	4º TRIM/2012	80.694,43	42.17.37.67.44-99	11/04/2015
TOTAL		80.694,43		

débito:

Foi com base nos valores acima, que reconhecendo o débito incluiu no Parcelamento da Lei 12.996/2014, realizando sua adesão e antecipações (Doc. II) nos termos disciplinado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1.064/2015.

Conforme pode se verificar dos comprovantes de pagamentos aqui juntados, o Contribuinte se encontra em dia com suas prestações.

Ocorre que, por não se encontrar processada a DIPJ retificadora (Recibo 42.17.37.67.44-99), os débitos não se encontravam entre os elegíveis no sistema da Consolidação da Receita Federal, o que resultou no pedido de "revisão de consolidação dirigido a este órgão, o qual se encontra pendente de análise (Doc. III).

Contudo, conforme pode se verificar os pagamentos estão sendo realizados mensalmente, conforme estipulado pela Lei 12.996/2014, estando atualmente aguardando a formalização da consolidação pela Secretaria da Receita Federal.

Dessa forma, conclui-se que a divergência pontada por esta fiscalização ocorreu diante da análise da DIPJ original, quando o contribuinte já tinha apresentado declaração retificadora corrigindo o equívoco decorrente da IRPJ, que resultou no parcelamento de seu débito perante a Lei 12.996/2014,

No entanto, cumpre ainda esclarecer que novamente se fez necessária a troca do profissional contábil responsável pela elaboração e entrega das obrigações contábeis, tendo em vista a constatação de novas divergências apontadas entre a DIPJ retificadora e a ECD - Escrituração Contábil Digital retificadora do referido ano de fiscalização. Por esse motivo, pretende a empresa novamente proceder com novo pedido de retificação da Declaração de Imposto de Renda para que as informações estejam de acordo com escrituração contábil digital anteriormente retificada.

Por fim, entendido ter esclarecido esta fiscalização, aproveita para ficar a disposição para prestar demais esclarecimento que se entenda necessário.

Às fls. 286 a 342, em anexo à resposta do dia 19/12/2016, encontram-se acostadas cópias de folhas de livros do ICMS e de balancetes analíticos referentes ao período fiscalizado.

De posse de todas essas informações, a Autoridade Fiscal assinalou no seu Termo de Verificação Fiscal o seguinte:

O contribuinte por esta ocasião apresenta cópias do Livro Registro do ICMS, contendo os valores de entrada, compras e de saídas, vendas, por CFOP.

Analisando o referido Livro verificamos que os valores de vendas e custo dos produtos correspondem aproximadamente aos da primeira DIPJ e da escrituração original.

Entretanto verificamos que no valor das compras para comercialização deduzidas do lucro bruto estão incorporados os valores dos impostos (ICMS, COFINS e PIS) que resultou numa diminuição do Lucro Líquido, que foi compensado pelo lançamento como Receita destes valores.

14. Assim o contribuinte não conseguiu comprovar que o Lucro apurado na DIPJ original estivesse incorreto, uma vez que todos os registros mantidos até o início da fiscalização apontam para os números iniciais. Acrescente-se a isto que a pessoa jurídica tem uma existência continuada, assim é que os saldos dos itens componentes do ATIVO do PASSIVO e do PATRIMÔNIO LÍQUIDO, existente no final de um período resultará no saldo inicial dos períodos subsequentes os quais se alterariam necessariamente com as modificações apresentadas.

Desta forma procedemos ao lançamento de ofício para constituição do crédito tributário devido com os acréscimos legais previstos na legislação.

Por fim, a Autoridade Fiscal apresenta a demonstração dos valores lançados, da seguinte forma:

	3º Trimestre	4º Trimestre
Lucro Líquido do Período de Apuração	14.904.733,40	14.256.253,89
Contribuição sobre o Lucro Líquido	938.998,20	898.144,00
Lucro Líquido antes do IRPJ	13.965.735,20	13.358.109,89
Adições (CSLL)	938.998,20	898.144,00
Exclusões	0,00	0,00
Compensação de Prejuízos	4.471.420,02	3.432.282,50
Base de Cálculo do IRPJ	10.433.313,38	10.823.971,39
IRPJ (Alíquota de 15%)	1.564.997,01	1.623.595,71
Adicional IRPJ	1.037.331,34	1.076.397,14
IRPJ Devido	2.602.328,35	2.699.992,85

Do lançamento fiscal, a Contribuinte teve ciência em 28/09/2017 (fl. 361). Irresignada, em 26/10/2017, apresentou a Impugnação de fls. 366 a 374, mais anexos.

Preliminarmente, a Impugnante questiona a validade do lançamento que, segundo seu entendimento, não foi efetuado nos termos do art. 2º da Portaria RFB no 1.687, de 2014. Sobre essa questão, são os seguintes os argumentos da Impugnante:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO E "REGISTRO DE PROCEDIMENTO FISCAL"

Necessário é ressaltar, a princípio, que o lançamento tem início com base em dois Registros de Procedimento Fiscal (RPF).

A fim de instrumentalizar os procedimentos para o lançamento de ofício a que se refere o art. 149 do CTN, o art. 2º do Decreto n. 3.724/01 (com a redação que lhe foi dada pelo Decreto n. 8.303/14) orienta que esses procedimentos devem ser executados por Auditores Fiscais mediante prévia expedição de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal:

DECRETO N. 3.724, DE 10 DE JANEIRO DE 2001

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

§ 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.

Regulamentando internamente as disposições do Decreto nº 3.724/01, a Portaria RFB nº 1.687/14 esclarece que entende-se por "procedimento fiscal" a fiscalização, ou seja, a ação que tenha por objetivo verificar o correto cumprimento de obrigações tributárias podendo resultar em constituição de crédito tributário:

PORTARIA RFB Nº 1.687, DE 17 DE SETEMBRO DE 2014

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observada a emissão de:

I - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e

III - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDPF-E), para prevenção de risco de subtração de prova.

Art. 3º. Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

Ou seja, o Decreto nº 3.724/01 estabelece o TDPF como um ato administrativo que ordena, instrumentaliza e respalda o início do procedimento de fiscalização. Assim, se constata ser documento que, por natureza, tem caráter externo destinado que é a dar ciência ao próprio fiscalizado, a fim de que verifique (via internet) a autenticidade de ordem de fiscalização contra ele expedida.

Na busca que se faz dentro do sistema de consulta de normas da Receita Federal, encontram-se informações sobre o "Registro de Procedimento Fiscal", apenas em normas que tratam de fiscalização aduaneira, onde é definido o RPF como documento de caráter interno que registra todas as atividades fiscais desenvolvidas pelos AFRF perante o contribuinte.

Assim, o RPF é documento, de caráter interno, que registra todas as atividades fiscais desenvolvidas pelos AFRFB junto ao contribuinte, correspondendo a cada procedimento fiscal instaurado, com o objetivo de viabilizar o acompanhamento e o controle da atuação dos Auditores-Fiscais da Receita Federal pelos seus supervisores, de maneira que esses possam verificar se eles estão cumprindo as normas de regência e, até, para avaliá-los, contendo as etapas pelos Auditores seguidas ao longo do procedimento.

Vai daí que o foco do RPF é o servidor do Fisco, objeto de monitoramento, e não o contribuinte fiscalizado.

Havendo certa diferença entre o procedimento utilizado pela Auditoria e aquele prescrito pelas normas de regência, parece certo que o art. 835 do RIR/99 não se refere ao "RPF" quando exprime que as declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, por isso se questiona, em sede preliminar, a validade do lançamento que não foi efetuado nos termos do art. 2º da Portaria RFB 1.687/14.

No próximo tópico de sua Impugnação, a Contribuinte alega que foi espontânea a apresentação da DIPJ retificadora em 11/04/2015, nos seguintes termos:

RETIFICAÇÃO DAS DIPJ ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

No relatório de encerramento o AFRFB (que assumiu a execução a execução do trabalho praticamente no seu desfecho sendo todas as intimações anteriores realizadas por outra auditora, a Sra. Sylvia Ferrari Ribeiro), destaca que o contribuinte apresentou nova DIPJ em 11 de abril de 2014 e que essa declaração retificadora foi transmitida após o início da ação fiscal e sem prévia autorização de seu responsável.

Parece, nesse ponto, haver uma certa confusão com datas uma vez que alguns parágrafos antes, nesse mesmo relatório, está anotado que o contribuinte foi intimado, através de termo lavrado em 25 de fevereiro de 2015, a apresentar documentos à Auditoria Fiscal, termo que encontra-se acostado na fl. 02 dos autos.

Se o contribuinte tem ciência do início da ação fiscal em 02/2015 a alteração que tenha sido apresentada em 04/2014, fatalmente a retificadora não foi apresentada a destempo.

Ainda que isso não fosse considerado, o fato de o lançamento ter sido efetuado sem base em Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal opera outro efeito importante em relação à exigência.

Conforme ao art. 138 do CTN as alterações de informação prestadas pelo contribuinte deixam de ser consideradas espontâneas a partir do início de procedimento fiscal que, como visto na forma dos arts. 2º e 3º da Portaria RFB 1.687/14, se inicia pelos instrumentos ali descritos, não estando ali relacionado o RPF.

Nesse sentido, o Registro de Procedimento Fiscal não serve para excluir a espontaneidade nem o direito de o contribuinte retificar informações que anteriormente tenha apresentado em DJPJ.

De uma forma ou de outra, o débito foi constituído por ato voluntário do próprio contribuinte e, a partir disso, parcelado.

No item seguinte de sua Impugnação, a Contribuinte contesta a aplicação da multa de ofício, nos seguintes termos:

NÃO CABIMENTO DE MULTA PUNITIVA - APLICAÇÃO DE MULTA DE MORA

O lançamento foi acompanhado da exigência de multa punitiva fixada em 75% conforme o art. 44, inciso I da Lei n. 9.430/96 sobre a totalidade do tributo apurado sob a acusação de falta de pagamento ou recolhimento. Essa disposição trata da aplicação de penalidade para casos de lançamento de ofício.

Contudo, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte constitui o crédito tributário e torna dispensável qualquer procedimento formal do fisco para que o tributo possa ser exigido. A propósito, o Decreto-Lei n. 2.124/84, no art. 5º, §§ 1º e 2º, assim dispõe:

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

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

§ 2º. Não pago no prazo estabelecido pela legislação, o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de 20% (vinte por cento) e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em Dívida Ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do art. 7º do Decreto-Lei 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Nota-se que o legislador, expressamente, dispensou a formalidade do lançamento pela autoridade fiscal, sendo suprida pelo sujeito passivo através da declaração dos débitos.

Com efeito, não há violação à legislação de regência, porquanto não se vislumbra o vício previsto no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, pois que não houve falta de declaração ou declaração inexata.

Não se vislumbra no presente caso, fato que enseje aplicação desta norma, não podendo ser aplicado o lançamento de ofício e a multa ali prevista, posto que não houve subsunção aos fatos previstos na norma.

Assim, prestada a declaração pelo contribuinte e não pago o tributo no vencimento, pode o Fisco imediatamente exigir o pagamento, inscrevendo o débito em dívida ativa e, portanto, a falta de lançamento formal das diferenças alegadas não impede que o débito seja exigido desde já, sequer por procedimento administrativo.

De qualquer forma, não se deve perder de vista que o débito efetivo (aquele apurado após a transmissão de declaração retificadora) foi negociado na forma do parcelamento da Lei n. 12.996/14 conforme informado na manifestação e documentos de fl. 163 e seguintes.

O respectivo termo de adesão ao acordo segue novamente anexado à defesa.

Em se tratando de débito declarado e não recolhido a única multa incidente é a moratória, a que diz respeito o art. 61 da Lei n. 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

No item seguinte de sua Impugnação, a Contribuinte defende a alteração que promoveu na base de cálculo do IRPJ, nos seguintes termos:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

A retificação transmitida não foi sem motivo.

Como bem descrito no relatório, relativamente ao terceiro e quarto trimestres de 2012, a contribuinte apresentou originalmente os seguintes dados na apuração do lucro real:

PERÍODO	LUCRO REAL	IRPJ DEVIDO	CSLL DEVIDO
3o Trimestre/2012	R\$ 14.904.733,40	R\$ 3.720.183,35	R\$ 1.341.426,01
4o Trimestre/2012	R\$ 14.256.253,89	R\$ 3.558.063,47	R\$ 1.283.062,85
SOMA	R\$ 29.160.987,29	R\$ 7.278.246,82	R\$ 2.624.488,86

O montante do lucro real informado é superior àquele apurado pela auditoria e, por força da consequência, o montante de tributo gerado a partir dessa declaração é bastante superior àquilo que resulta do próprio auto de infração onde se lança (somados 3o e 4o trimestres) R\$ 5.302.321,20 a título de IRPJ e mais R\$ 1.913.155,53 sob a rubrica de CSLL:

PERÍODO/TRIBUTO	IRPJ DEVIDO	CSLL DEVIDO
3o Trimestre/2012	R\$ 2.602.328,35	R\$ 938.998,20
4o Trimestre/2012	R\$ 2.699.992,85	R\$ 974.157,43
TOTAL	R\$ 5.302.321,20	R\$ 1.913.155,63

Se o valor inicialmente declarado resulta em débitos maiores dos que os constituídos pela própria autoridade fiscal, parece razoável concluir que a declaração retificadora alterou o valor do lucro tributável porque houve erro nas informações prestadas a princípio.

Esse erro se traduz, principal (mas não exclusivamente), nos valores informados a título de "outras receitas operacionais", conforme se verifica dos quadros apresentados nas fls. 02 e 03 do relatório de encerramento, embora também existissem equívocos (em valores bem menos expressivos) em outras rubricas.

As "outras receitas operacionais" que foram somadas ao lucro tributável na DIPJ original somavam créditos de tributos não cumulativos como o ICMS, além da contribuição ao PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa apurados na forma da Lei n. 10.637/02 e Lei n. 10.833/03.

Os outros pontos modificados o foram com base em uma contabilidade que foi refeita e, embora se acuse que o contribuinte "não conseguiu comprovar que o lucro apurado na DIPJ original estivesse incorreto, uma vez que todos os registros mantidos até o início da fiscalização apontam para os números iniciais", o exame da apuração resumida da base de cálculo constante nos quadros das fls. 344/345 mostra que a receita de revenda de mercadoria foi pouco modificada, sendo diminuída no terceiro trimestre (de R\$ 151.727.558,05 para R\$ 123.843.913,01) e mesmo aumentada no trimestre seguinte (de R\$ 192.623.739,02 para R\$ 192.667.156,53).

Isso demonstra que apesar de haver erros, também, no que tange à soma da receita de revenda, esses não foram determinantes para modificar o IRPJ e a CSLL apurados entre a declaração original e a retificadora.

A fim de demonstrar, sem margem para dúvidas, os pontos equivocados entre uma e outra DIPJ, a contribuinte está desenvolvendo uma auditoria cujo resultado será trazido aos autos em tempo para ser apresentado ainda antes do julgamento em primeira instância, certo de que não é possível iniciar e encerrar esse tipo de trabalho no prazo a que se refere o art. 15 do Decreto n. 70.235/72.

Sobre a correção que excluiu o valor dos créditos dos tributos não cumulativos da conta "outras receitas operacionais", basta lembrar que isso é uma determinação constante do art. 3º, § 10 da Lei n. 10.833/03 e entendimento reiteradamente exposto em soluções de consulta:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

Créditos. Base da cálculo. O valor do crédito, calculado de acordo com a legislação própria, a ser descontado do valor apurado das contribuições para o PIS e a Cofins com base na sistemática não-cumulativa, não compõe a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação pelo lucro real. (SRRF, 1ª Região, Solução de Consulta 107, de 30 de maio de 2007).

CRÉDITOS DE PIS E COFINS O valor dos créditos apurados de acordo com a legislação própria, a serem descontados das contribuições devidas para o PIS e a Cofins na forma não-cumulativa, não constitui receita bruta tributável pelo IRPJ, servindo somente para dedução do valor devido dessas contribuições. (SRRF, 6ª Região, Solução de Consulta 215, de 16 de agosto de 2005)

Isso porque o critério material da hipótese de incidência do imposto de renda, constante no art. 43 do CTN, é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Renda é, assim, todo acréscimo patrimonial, todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

Por óbvio, créditos de tributos não significam incremento líquido de patrimônio e, por conta disso, o art. 41 da Lei n. 8.981/95 estabelece que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ou seja, são dedutíveis no período de apuração em que ocorrerem seus fatos geradores. Por óbvio que a mesma regra se aplica à CSLL, também por força do art. 131 da IN-RFB 1.700/17.

Deve ser levado em conta, também e por pertinente ainda que por analogia, o recente entendimento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 574.706/PR na assentada de 15 de março último, ao definir que "faturamento" (base de cálculo ainda mais ampla do que aquela aplicada ao IRPJ e à CSLL) não pode compreender o valor devido a título de ICMS.

Por fim, deve ser ressaltado que há divergência nos cálculos uma vez que o demonstrativo simples do DRE anexo ao relatório fiscal mostra, diversamente do que é apontado pela Auditoria, que os valores dos créditos de PIS/COFINS e ICMS são retirados do custo.

Portanto, nesse ponto, não há nenhuma incorreção na conduta da contribuinte ao pretender corrigir (ainda antes da abertura de qualquer tipo de procedimento fiscal excludente de

espontaneidade) informações equivocadamente prestadas na DIPJ original, ao contrário, tal medida era necessária a partir do momento que se apura (conforme a auditoria que está em fase de produção e será trazida aos autos) que existiam erros que impactavam de maneira dramática na apuração do lucro real.

No item final de sua Impugnação, a Contribuinte apresenta seus pedidos nos seguintes termos:

PEDIDO

Ante o exposto e já comprovado, bem como do que se demonstrará pela posterior juntada de auditoria, respeitosamente REQUER-SE:

(a) preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do lançamento efetuado com base em instrumento de controle interno que não daria à Auditoria Fiscal respaldo para exigência de ofício, nem para excluir a espontaneidade;

(b) que se considere válida a transmissão da DIPJ ocorrida em 11 de abril de 2014, retificadora que corrigiu as informações sobre o valor dos débitos de IRPJ e CSLL após a devida revisão interna da contabilidade e da apuração do lucro real no período;

(c) a partir do entendimento do item anterior, e em se tratando de débito constituído por ato voluntário do próprio contribuinte, seja anulado, além do lançamento de ofício, a multa punitiva de 75% aplicada;

(d) na hipótese de se julgar válida a opção pelo lançamento de ofício, que seja reconhecido, na forma das normas mencionadas, que créditos do ICMS e das contribuições ao PIS e a COFINS não cumulativas não devem fazer parte da apuração do lucro real, portanto, sobre esses valores não pode incidir tanto o IRPJ quanto a CSLL.

(e) reconheça-se, mais, que a apuração do lucro real deve seguir os moldes utilizados na apuração do lucro real conforme a declaração retificadora.

Termos em que,

Pede Deferimento.

Por oportuno, registre-se que, até o momento, não houve qualquer pedido de juntada de documentos posterior à apresentação da Impugnação.

Por ocasião do julgamento de primeira instância a 6ª Turma da DRJ/FNS, em sessão realizada no dia 16 de fevereiro de 2018, proferiu o acórdão nº 07-41.331, julgando improcedente a impugnação.

Irresignada com o acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs recurso voluntário repetindo as mesmas razões já apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele eu conheço.

Da análise do recurso voluntário, verifica-se que o Recorrente não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa, bem como não apresenta qualquer documentação para sustentar os argumentos apresentados.

Assim, pelo bem da celeridade processual e nos termos do art. 144, §12, I, do RICARF, peço venia para transcrever o voto do v. acórdão a quo.

Conforme relatado, a Contribuinte autuada apresentou a Impugnação de fls. 366 a 374, por meio da qual (i) requer o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal; (ii) alega que a DIPJ retificadora deve ser admitida em razão de sua espontaneidade; (iii) se insurge contra a imposição da multa de ofício; e (iv) defende a alteração que promoveu na base de cálculo do IRPJ.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Em sua Impugnação, a Contribuinte alega que, no presente caso, o lançamento teve início com base em Registro de Procedimento Fiscal (RPF), de caráter interno, de modo que a falta de expedição de Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), de caráter externo, tornaria nulo o lançamento fiscal.

Sua argumentação se amparou em disposições da Portaria RFB no 1.687, de 2014, então vigente, que estabelecia normas para a execução de procedimentos fiscais no âmbito da Receita Federal do Brasil.

De fato, o procedimento fiscal sob exame se iniciou a partir da expedição de um RPF, tendo como escopo a revisão interna da DIPJ 2013 (AC 2012) da Impugnante, conforme expressamente consignado pela Autoridade Fiscal no Termo de Intimação cientificado em 27/02/2015 (fl. 2).

Ocorre que, em se tratando de revisão interna de declarações, não há necessidade de expedição de TDPF, conforme dispensa expressamente prevista no art. 10 da mesma Portaria RFB no 1.687, de 2014, abaixo reproduzido:

Art. 10. O TDPF não será necessário nas hipóteses de procedimento fiscal:

[...]

IV – relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (procedimentos de malhas fiscais);

Portanto, estando o procedimento em conformidade com as normas procedimentais vigentes, de se rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, suscitada pela Impugnante.

ALEGAÇÃO DE ESPONTANEIDADE NA ENTREGA DA DIPJ RETIFICADORA

Seguindo com sua Impugnação, a Contribuinte alega espontaneidade por ocasião da apresentação da DIPJ retificadora.

Iniciando sua argumentação, a Impugnante afirma que, no relatório de encerramento da fiscalização, a Autoridade Fiscal teria afirmado que a retificadora havia sido entregue em 11/04/2014, de modo que a entrega seria espontânea, afinal, a primeira intimação lhe fora cientificada em 27/02/2015.

No entanto, diversamente do que afirmou a Impugnante, a Autoridade lançadora não cometeu tal engano, conforme se verifica no excerto abaixo, extraído do Termo de Verificação Fiscal, com destaque ora acrescido (fl. 344):

3. Frente ao exposto o contribuinte foi intimado, através de Termo lavrado em 25/02/2015 a apresentar contratos e alterações contratuais pertinentes ao período e comprovar os recolhimentos do IRPJ e CSLL devidos no período. O contribuinte compareceu, tendo apresentado em 24/03/2015, pedido de prorrogação de prazo.

4. Na sequência o contribuinte apresentou nova Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, retificada-ra, em 11/04/2015, que alterou significativamente os dados da DIPJ original, em especial, o valor do Lucro Tributável e do IRPJ e CSLL a recolher no 3º e 4º Trimestre de 2012, conforme a seguir demonstramos:

Relativamente ao 3º Trimestre:

De toda sorte, ainda que a Autoridade Fiscal tivesse cometido esse equívoco, fato é que a retificadora foi entregue em 11/04/2015, após a ciência da primeira intimação, em 27/02/2015, e é com base nessa realidade que o presente caso deve ser apreciado.

Ainda no mesmo tópico, a Impugnante novamente se refere à ausência do TDPF para afirmar que estava espontânea quando da apresentação da DIPJ retificadora. Nesse sentido, afirma que "conforme o art. 138 do CTN as alterações de informação prestadas pelo contribuinte deixam de ser consideradas espontâneas a partir do início de procedimento fiscal que, como visto na forma dos arts. 2º e 3º da Portaria RFB 1.687/14, se inicia pelos instrumentos ali descritos, não estando ali relacionado o RPF".

A questão da ausência do TDPF já foi superada. Agora interessa saber se o art. 138 do CTN é tão restritivo como supõe a Impugnante. Em outras palavras, será mesmo que a espontaneidade da Contribuinte somente seria excluída mediante a instauração de procedimento fiscal inaugurado por um TDPF?

Vejamos o que dispõe a respeito o parágrafo único do art. 138 do CTN, abaixo reproduzido com destaque acrescido:

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.

Como se nota, o CTN não é tão restritivo como defendeu a Impugnante, de modo que, quanto à matéria que foi objeto do lançamento, restou mesmo excluída sua espontaneidade no momento da ciência do primeiro Termo de Intimação Fiscal, em 27/02/2015.

Ademais, ainda que a entrega da DIPJ tivesse sido espontânea, como a pretensão era reduzir os valores que haviam sido declarados anteriormente pela própria Contribuinte, não haveria nenhum impedimento para a condução de procedimento de fiscalização idêntico ao que se verificou no presente caso. Em outras palavras, na hipótese em que o contribuinte reduz drasticamente os valores que já havia informado como devidos, não se pode pretender que a

Administração Tributária fique impedida de realizar as verificações que compõem o núcleo das suas prerrogativas. Ainda mais quando os débitos estão presentes em declaração com caráter meramente informativo, como é o caso da DIPJ.

Por fim, considerando todo o empenho demonstrado ao longo de mais de dois anos de fiscalização, e considerando ainda que os valores lançados são diferentes (menores) que os informados na DIPJ original, pode-se concluir que a Autoridade Fiscal não se apegou de modo intransigente aos valores originalmente declarados. Muito ao contrário. A Autoridade Fiscal claramente considerou a possibilidade de os valores originalmente declarados realmente estarem equivocados. No entanto, depois de inúmeras intimações, e de posse de vários elementos da escrituração contábil e fiscal da Contribuinte, a Autoridade Fiscal entendeu que os equívocos apontados pela Fiscalizada não seriam suficientes para provocar as alterações estampadas na DIPJ retificadora.

IMPOSIÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Em item dedicado à multa de ofício de 75%, a Impugnante alega que tal imposição é indevida, haja vista que o IRPJ é tributo sujeito a lançamento por homologação, de modo que sua declaração constituiu o crédito tributário, podendo-se cogitar, no máximo, a aplicação da multa de mora de 20%. Quanto a essa alegação, cumpre esclarecer que a DIPJ é uma declaração meramente informativa, que não possui o efeito de constituição do crédito tributário. Como bem se sabe, esse é o efeito típico da DCTF.

Efetivamente, no presente caso tem-se que, na DIPJ original, a Contribuinte declarou saldo a pagar de IRPJ no 3o e 4o trimestres de 2012, nos montantes de R\$ 3.720.183,35 e R\$ 3.558.063,74, respectivamente. No entanto, como não declarou esses valores em DCTF, e nem procedeu ao seu recolhimento, foi intimada a apresentar os esclarecimentos necessários, quando então providenciou a entrega de uma DIPJ retificadora zerando o débito do 3o trimestre, e reduzindo significativamente o do 4o. Intimada a esclarecer os motivos da alteração, no curso de um procedimento que se estendeu por mais de dois anos, a Contribuinte apresentou respostas que não conseguiram convencer a Autoridade lançadora, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração ora combatido, em que se exige R\$ 2.602.328,35 e R\$ 2.699.992,85, a título de IRPJ referente ao 3o e ao 4o trimestres de 2012, respectivamente.

A questão envolvendo os valores lançados é o tema do próximo item da Impugnação. Por ora, pode-se concluir que, em razão da falta de declaração em DCTF, o lançamento fiscal teve que ser efetuado. Por isso mesmo, caso os valores lançados sejam mantidos, no todo ou em parte, a exigência da multa de ofício proporcional de 75% encontra respaldo na legislação de regência.

Quanto ao valor referente ao 4o trimestre (R\$ 80.694,43), que estaria parcelado segundo a previsão da Lei no 12.996, de 2014, de se ressaltar que a Contribuinte somente requereu a inclusão desse débito no parcelamento em 24/09/2015 (fls. 376 a 378), muito tempo após ter ingressado com o pedido original, em 01/12/2014 (fl. 375). Desse modo, considerando que o pedido de inclusão do débito no parcelamento foi apresentado muito tempo após o encerramento do prazo previsto na Lei no 12.996, de 2014, caberia à Contribuinte comprovar que seu pedido realmente produziu o efeito pretendido.

Ante o exposto, não podem ser acolhidas as alegações referentes à improcedência da imposição da multa de ofício de 75%.

BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO

Conforme relatado, em sua Impugnação, a Contribuinte observa que o lucro real informado na DIPJ original é superior ao que foi apurado pela Autoridade Fiscal.

Isso é verdade. E também é verdade que o lucro real apurado pela Autoridade Fiscal é bem superior ao que foi informado na DIPJ retificadora, conforme abaixo demonstrado:

Período	Valores em Reais Lucro Real (BC do IRPJ)		
	DIPJ Original (fls. 51 e 53)	DIPJ Retificadora (fls. 136 e 138)	Autoridade Fiscal (fl. 347)
3º trimestre/2012	14.904.733,40	-169.996,59	10.433.313,38
4º trimestre/2012	14.256.253,89	346.777,70	10.823.971,39

Diante dessas diferenças, a Impugnante conclui que, "se o valor inicialmente declarado resulta em débitos maiores dos que os constituídos pela própria autoridade fiscal, parece razoável concluir que a declaração retificadora alterou o valor do lucro tributável porque houve erro nas informações prestadas a princípio".

E a Impugnante continua sua argumentação nesse sentido, afirmando que "esse erro se traduz, principal (mas não exclusivamente), nos valores informados a título de outras receitas operacionais". Ainda segundo a Impugnante, "as outras receitas operacionais que foram somadas ao lucro tributável na DIPJ original somavam créditos de tributos não cumulativos como o ICMS, além da contribuição ao PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa".

Quanto a essa alegação, a Autoridade Fiscal se posicionou da seguinte forma no seu Termo de Verificação: "[...] verificamos que no valor das compras para comercialização deduzidas do lucro bruto estão incorporados os valores dos impostos (ICMS, COFINS e PIS) que resultou numa diminuição do Lucro Líquido, que foi compensado pelo lançamento como Receita destes valores".

Traduzindo o que foi dito pela Autoridade Fiscal, se, de um lado (conforme alega a Contribuinte), por conta do reconhecimento dos tributos a recuperar incluídos no valor das compras, ocorreu o aumento indevido do lucro contábil mediante lançamento da contrapartida em "Receitas Diversas", de outro, ao longo do tempo, esse efeito foi compensado, na mesmíssima medida, pela dedução do custo das mercadorias vendidas em valor sobreavaliado, exatamente porque do valor das mercadorias levadas ao estoque não foram descontados os créditos referentes aos tributos recuperáveis.

A Contribuinte afirma que sua DIPJ original refletia o efeito de lançamentos contábeis equivocados, registrados no reconhecimento dos créditos referentes a tributos recuperáveis da seguinte forma:

D) ICMS a Recuperar (Conta do ativo)

C) Crédito de ICMS (Conta de resultado)

De fato, esse não é o procedimento contábil correto, e o efeito de sua adoção é, justamente, o cômputo indevido de uma receita.

No entanto, há outro efeito decorrente da adoção desse procedimento, qual seja, o valor pago na compra fica integralmente registrado no estoque de mercadorias. Dessa forma, quando a mercadoria é revendida, o valor do estoque sobreavaliado é levado a resultado, como custo, de modo que, para fins de apuração do lucro contábil, esse procedimento contábil, embora incorreto, é neutro, ressalvadas possíveis diferenças (que não restaram comprovadas) decorrentes

do fato de que a apropriação da receita e do respectivo custo não necessariamente ocorreram no mesmo período de apuração.

Portanto, é forçoso concluir que o erro apontado pela Impugnante não é capaz de justificar redução tão dramática na base de cálculo do IRPJ, conforme estampada na DIPJ retificadora.

Ainda assim, a Autoridade Fiscal se empenhou para encontrar a matéria tributável condizente com a realidade das operações da Contribuinte. Para tanto, foi determinante o exame dos livros fiscais relativos ao ICMS (fls. 286 a 317). A partir dessa análise, a Autoridade Fiscal concluiu "que os valores de vendas e custo dos produtos correspondem aproximadamente aos da primeira DIPJ e da escrituração original", de modo que "o contribuinte não conseguiu comprovar que o Lucro apurado na DIPJ original estivesse incorreto, uma vez que todos os registros mantidos até o início da fiscalização apontam para os números iniciais".

De fato, a Contribuinte não conseguiu explicar os motivos capazes de justificar redução tão dramática na base de cálculo do IRPJ, conforme estampada na DIPJ retificadora, nem mesmo perante esta Autoridade Julgadora. Fez menção a uma auditoria que estaria sendo realizada, mas, de concreto, nada trouxe até o momento. Por outro lado, os registros nos livros do ICMS indicam que as receitas e os custos do período são compatíveis com as informações originalmente apresentadas pela própria Contribuinte.

Por essa razão, a Autoridade Fiscal refez a apuração da base de cálculo do IRPJ, partindo do mesmo lucro contábil que havia sido informado na DIPJ original. A diferença entre a base de cálculo do IRPJ estampada na DIPJ original e a que foi apurada pela fiscalização não se deve a aspectos contábeis, como a Contribuinte acredita, mas se deve, sim, à própria sistemática da apuração do lucro real (por conta da compensação de prejuízos de períodos anteriores), conforme evidenciado abaixo:

Valores em Reais		
3º Trimestre/2012	DIPJ Original (fls. 50/51 e 56)	Autoridade Fiscal (fl. 347)
Lucro líquido contábil	14.904.733,40	14.904.733,40
CSLL	0,00	(938.998,20)
Lucro antes do IRPJ	14.904.733,40	13.965.735,20
Adições (CSLL)	0,00	938.998,20
Exclusões	0,00	0,00
Compensação de prejuízos	0,00	(4.471.420,02)
Base de Cálculo do IRPJ	14.904.733,40	10.433.313,38

IRPJ (alíquota de 15%)	2.235.710,01	1.564.997,01
Adicional IRPJ	1.484.473,34	1.037.331,34
IRPJ Devido	3.720.183,35	2.602.328,35

Valores em Reais		
4º Trimestre/2012	DIPJ Original (fls. 52/53 e 57)	Autoridade Fiscal (fl. 347)
Lucro líquido contábil	14.256.253,89	14.256.253,89
CSLL	0,00	(898.144,00)
Lucro antes do IRPJ	14.256.253,89	13.358.109,89
Adições (CSLL)	0,00	898.144,00
Exclusões	0,00	0,00
Compensação de prejuízos	0,00	(3.432.282,50)
Base de Cálculo do IRPJ	14.256.253,89	10.823.971,39
IRPJ (alíquota de 15%)	2.138.438,08	1.623.595,71
Adicional IRPJ	1.419.625,39	1.076.397,14
IRPJ Devido	3.558.063,47	2.699.992,85

Entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido integralmente. Não havendo que se falar em nulidade do procedimento fiscal por ausência de TDPF, por expressa dispensa prevista no art. 10 da mesma Portaria RFB no 1.687, de 2014.

Igualmente não há que se falar em denúncia espontânea, tendo em vista que a DIPJ retificadora foi apresentada após o início do procedimento fiscal. Quanto ao pleito de substituição de multa de ofício por multa isolada, as alegações da Recorrente carecem de fundamentação legal, não podendo ser afastada a multa de ofício em casos nos quais os créditos tributários não se encontravam constituídos antes do início do procedimento fiscal, por força do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Por fim, quanto ao mérito, a Recorrente não conseguiu explicar os motivos capazes de justificar redução tão dramática na base de cálculo do IRPJ, conforme estampada na DIPJ retificadora.

A Recorrente não apresenta nenhum esclarecimento adicional e não instrui o seu recurso voluntário com documentos capazes de afastar as constatações da autoridade fiscal.

Dessa forma, entendo que o recurso não merece provimento, devendo ser mantido o acórdão *a quo* por suas próprias razões.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto