



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720958/2017-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.929 – 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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

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 CSLL 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. 343 a 351, lavrado contra a pessoa jurídica em epígrafe, por meio do qual é exigida a importância de R\$ 1.913.155,63, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidente sobre fatos geradores ocorridos em 30/09/2012 e em 31/12/2012, apurado segundo as regras do regime de Lucro Real trimestral. À Contribuição lançada foi acrescida multa de ofício de 75% e juros de mora legais.

O Auto de Infração referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) que guarda conexão com os mesmos fatos, e que foi apurado no mesmo procedimento fiscal, encontra-se no processo no 19515.720957/2017-51.

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

**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL  
INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

<b>Fato Gerador</b>	<b>Contribuição (R\$)</b>	<b>Multa (%)</b>
30/09/2012	938.998,20	75,00
31/12/2012	974.157,43	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2012 e 30/09/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/12.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2012 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

As razões apontadas pela Autoridade Fiscal para efetuar o lançamento estão expostas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 336 a 341.

Basicamente, a Autoridade Fiscal constatou que, na DIPJ original apresentada em 27/06/2013 (fls. 4 a 77), a Contribuinte apurou saldo a pagar de CSLL no 3o e 4o trimestres de 2012, nos montantes de R\$ 1.341.426,01 e R\$ 1.283.062,85, 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). Em 24/03/2015 (fl. 78), a Contribuinte requereu dilação do prazo.

Logo a seguir, em 11/04/2015, a Contribuinte apresentou a DIPJ retificadora de fls. 79 a 137. Na referida declaração, não há saldo a pagar de CSLL no 3o trimestre de 2012 e, em relação ao 4o trimestre, consta saldo a pagar de R\$ 31.209,99.

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 Revenda 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	128.151.380,75	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 Revenda 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

Em 21/05/2015 (fls. 138 e 139), a Contribuinte foi reintimada nos mesmos termos da intimação anterior. Nas folhas seguintes do processo não consta resposta da Contribuinte. Apenas encontram-se anexados os documentos de fls. 140 a 160, que correspondem a cópias dos atos constitutivos da Contribuinte e de uma procuração outorgada ao Sr. Mario Camarozano.

Praticamente 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 CSLL".

Em 03/06/2016, a Contribuinte requereu dilação de prazo (fl. 163).

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. 244 a 246).

Em 20/06/2016, a Contribuinte apresentou a resposta de fls. 164 a 167, acompanhada dos documentos de fls. 168 a 243, 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. 256 a 258), 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 da CSLL. 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 43 - Outras Receitas Operacionais 3 TRIMESTRE 26.667.896,61 4 TRIMESTRE 27.892.738,10	Linha 07 A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO LINHA 43 - Outras Receitas Operacionais 3 TRIMESTRE 580.552,68 4 TRIMESTRE 1.503.918,43
PASSIVO CIRCULANTE - FICHA 37 A Linha 05 Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher 17.178.200,17	PASSIVO CIRCULANTE - FICHA 37 A Linha 05 Impostos, Taxas e Contribuições a Recolher 31.064.512,83
PATRIMONIO LIQUIDO Linha 51 Lucros Acum 29.245.735,07	PATRIMONIO LIQUIDO Linha 51 Lucros Acum 179.359,84
DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS Ficha 38 A Linha 05 LUCRO LIQUIDO DO ANO 28.621.675,65	DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS Ficha 38 A Linha 05 LUCRO LIQUIDO DO ANO 179.359,83

Em 12/07/2016, a Contribuinte requereu dilação de prazo (fl. 247). Posteriormente, apresentou LALUR, DRE, balancetes de verificação e balanço patrimonial, referentes ao período fiscalizado (fls. 259 a 272).

Em resposta datada de 29/09/2016 (fls. 251 e 252), 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. 253 a 255, 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. 276 a 278), 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.

Às fls. 279 a 335, 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
BC da CSLL antes da Comp de BC Negativa	14.904.733,40	14.256.253,89
Base Cálculo Negativa CSLL Per. Anteriores	4.471.420,02	3.432.282,50
Base de Cálculo da CSLL	10.433.313,38	10.823.971,39
CSLL Devida	938.998,20	974.157,43

Do lançamento fiscal, a Contribuinte teve ciência em 28/09/2017 (fl. 354). Irresignada, em 26/10/2017, apresentou a Impugnação de fls. 359 a 367, 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 n. 3.724/01, a Portaria RFB n. 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 N. 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 n.º 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 n. 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.

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 da CSLL, 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
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 29.160.987,29</b>	<b>R\$ 7.278.246,82</b>	<b>R\$ 2.624.488,86</b>

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
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.302.321,20</b>	<b>R\$ 1.913.155,63</b>

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 brut a 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 excluyente 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.

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.

#### 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. 337):

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, retificadora, 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 a CSLL 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 CSLL no 3o e 4o trimestres de 2012, nos montantes de R\$ 1.341.426,01 e R\$ 1.283.062,85, 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\$ 938.998,20 e R\$ 974.157,43, a título de CSLL 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\$ 31.209,99), 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. 369 a 371), muito tempo após ter ingressado com o pedido original, em 01/12/2014 (fl. 367). 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 a base de cálculo informada na DIPJ original é superior à que foi apurada pela Autoridade Fiscal. Isso é verdade. E também é verdade que a base de cálculo apurada pela Autoridade Fiscal é bem superior à que foi informada na DIPJ retificadora, conforme abaixo demonstrado:

Período	Valores em Reais		
	BC da CSLL		
	DIPJ Original (fls. 63 e 65)	DIPJ Retificadora (fls. 123 e 125)	Autoridade Fiscal (fl. 341)
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 da CSLL, 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. 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 da CSLL, 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 da CSLL, partindo do mesmo lucro contábil que havia sido informado na DIPJ original. A diferença entre a base de cálculo da CSLL 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 da base de cálculo da CSLL (por conta da compensação de base negativa de períodos anteriores), conforme evidenciado abaixo:

Valores em Reais		
3º Trimestre/2012	DIPJ Original (fls. 62/63)	Autoridade Fiscal (fl. 341)
BC antes da compensação	14.904.733,40	14.904.733,40
Compensação BC negativa	0,00	(4.471.420,02)
Base de Cálculo da CSLL	14.904.733,40	10.433.313,38
CSLL Devida	1.341.426,01	938.998,20

Valores em Reais		
4º Trimestre/2012	DIPJ Original (fls. 64/65)	Autoridade Fiscal (fl. 341)
BC antes da compensação	14.256.253,89	14.256.253,89
Compensação BC negativa	0,00	(3.432.282,50)
Base de Cálculo da CSLL	14.256.253,89	10.823.971,39
CSLL Devida	1.283.062,85	974.157,43

Assim, por concordar integralmente com o entendimento manifestado pelo v. acórdão *a quo*, adoto o seu voto condutor com razões de decidir, propondo a sua manutenção.

## CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto