ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19740.000402/2003-20

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	19740.000402/2003-20
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**9101-002.554 – 1ª Turma**
Sessão de	08 de fevereiro de 2017
Matéria	Postergação de Tributo
Embargante	DELEGACIA ESPECIAL DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM SÃO PAULO
Interessado	CITIBANK LEASING S. A. ARRENDAMENTO MERCANTIL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

EMBARGOS INOMINADOS. GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL. REVERSÃO DA DESPESA EM PERÍODO DE APURAÇÃO POSTERIOR. PAGAMENTO ESPONTÂNEO DO TRIBUTO. INOBSERVÂNCIA DAS REGRAS DE POSTERGAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO MANTIDA.

A decisão embargada realmente incorreu em erro de fato que precisa ser sanado, porque tomou a data de vencimento do DARF (31/01/2003) como a data da ocorrência do pagamento, ao passo que este somente ocorreu em 28/02/2003, quando já estava em curso a ação fiscal iniciada em 12/02/2003. O recolhimento de CSLL efetuado em 28/02/2003 é espontâneo porque esse tributo somente foi incluído no escopo da fiscalização em 22/08/2003, por meio de MPF-Complementar. A espontaneidade no pagamento, embora reconhecida por outras razões, confirma o resultado das decisões já proferidas nestes autos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF e pela 1ª Turma da CSRF, no sentido de que o lançamento deveria mesmo ter sido realizado de acordo com as regras previstas para os casos de postergação de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer dos embargos inominados opostos pela DEINF/SPO, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram e, no mérito, acordam, por maioria de votos, em dar-lhes provimento parcial a fim de que seja sanado o erro apontado no acórdão embargado, mantendo o que foi decidido anteriormente pelo colegiado da 1ª Turma da CSRF, vencidos os conselheiros Adriana Gomes

Rego, André Mendes de Moura e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que lhes negaram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Adriana Gomes Rego.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo tem por objeto lançamento a título de CSLL no ano-calendário de 1999, em razão de glosa de despesa que teria sido deduzida indevidamente naquele período.

Esse despesa era referente a débitos de CPMF que a contribuinte discutia judicialmente. O que estava em questão, na seara administrativa, era se tributo com exigibilidade suspensa em processo judicial poderia ou não configurar despesa dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, em que momento essa dedução poderia ocorrer, etc.

Desde a fase de impugnação, a contribuinte, entre as várias questões que suscitou, alega que teria havido mera postergação no pagamento da CSLL (porque ela teria realizado a reversão da provisão relativa à CPMF em julho de 2002), e que os valores até então não tributados o foram no momento em que ocorreu a reversão da provisão.

O lançamento fundamentado na glosa da despesa foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa, nos seguintes termos:

> O interessado alega que, por se tratar de postergação, uma vez que houve a reversão em julho de 2002 (doc.3), somente poderia haver a exigência de multa. Foi juntada cópia do Livro Razão (fls. 272/276).
>
> A provisão em tela pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera judicial.
>
> Do exame do Livro Razão apresentado, verifica-se que o saldo da conta Provisão para Riscos foi zerado em julho 2002.
>
> O interessado, no entanto, não comprova que os valores tenham se tornado despesas incorridas em julho de 2002 ou que, não ocorrendo a despesa (já deduzida), tenham sido os valores oferecidos à tributação.
>
> Cabe ao interessado o ônus da prova da alegada postergação.

Na fase de recurso voluntário, entre as várias questões que suscitou, a contribuinte novamente alega que teria havido mera postergação no pagamento da CSLL.

Ela esclarece que deduziu da base de cálculo da CSLL (em 1999), a CPMF cuja exigibilidade estava suspensa no ano-calendário de 1999, por força de sentença procedente prolatada nos autos do Mandado de Segurança n° 99.0014882-7; que, após proferido acórdão julgando procedente a Apelação interposta pela União (no processo judicial), ela efetuou o recolhimento espontâneo da contribuição (CPMF) dos períodos devidos, revertendo a provisão (contra o resultado) no ano-calendário de 2002; e que com a reversão da provisão relativa à CPMF, o montante não adicionado na base de cálculo da CSLL no ano-base de 1999, foi adicionado posteriormente no ano-calendário 2002, caracterizando o recolhimento postergado.

A decisão de segunda instância administrativa (Acórdão nº 1402-00.279, de 08/11/2010), por sua vez, cancelou o lançamento, entendendo que, independentemente da questão de a contribuinte poder ou não antecipar a despesa (registrar a despesa por regime de competência e não por regime de caixa como ocorre com o IRPJ - debate que ficou prejudicado), o fiscal deveria ter aplicado a regra da postergação:

> Verifico, de plano, que o contribuinte apresentou o Livro Razão de julho de 2002, fls. 272 e seguintes, para fazer prova de que recolheu a CPMF devida em 1999, que estava sendo discutida judicial, por isso foi provisionada, mas deduzida na apuração da CSLL, cuja diferença não recolhida foi objeto da presente autuação.
>
> Consta a contabilização do pagamento à fl. 275-verso.
>
> Logo, ainda que o contribuinte não pudesse deduzir o encargo em 1999, conforme entendimento da fiscalização, poderia fazer em 2002. Uma vez que o auto de infração foi lavrado em 2003, caberia, o lançamento na forma de postergação.
>
> Diante do exposto, dou provimento ao recurso para cancelar o auto de infração.
>
> (grifos acrescidos)

A PGFN apresentou recurso especial contra essa decisão, argumentando que a contribuinte não comprovou o pagamento do tributo postergado (CSLL), que ela apenas demonstrou a contabilização da reversão da provisão (relativa à CPMF) que antes havia sido indevidamente deduzida do lucro líquido.

Ao julgar o recurso especial, esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais concordou com a tese da PGFN de que a contribuinte tinha que comprovar o pagamento do tributo postergado (no caso, da CSLL), e não apenas registrar a reversão da provisão na contabilidade.

Entretanto, observou que a contribuinte estava apresentando naquele momento "o DARF nº 38026736581 para comprovar o pagamento, com período de apuração de 31/12/2002 e data de vencimento de 31/01/2003; emitido, portanto, em tempo anterior à ação fiscal."

Nesse passo, foi exarado o Acórdão nº 9101-001.961, de 19/08/2014, negando provimento ao recurso especial da PGFN, com o argumento de que houve realização de pagamento de CSLL (e não apenas a reversão contábil da provisão da CPMF), e também de que esse pagamento tinha sido realizado antes do início da ação fiscal (pagamento espontâneo).

Esses fatos levaram à confirmação da situação de mera postergação de tributo (que exige um lançamento feito de forma diferente), bem como da nulidade do lançamento declarada pela decisão de segunda instância administrativa.

A Delegacia Especial da RFB de Instituições Financeiras em São Paulo - DEINF/SPO, apresenta agora embargos inominados, alertando que a ação fiscal começou em 12/02/2003, e que o pagamento não ocorreu em 31/01/2003, mas sim em 28/02/2003, portanto, em data posterior ao início da ação fiscal. Segundo a embargante, é inexistente o vício capaz de anular o lançamento, uma vez que não está configurada a situação de mera postergação de tributo.

Trata-se de requerimento apresentado pela DELEGACIA ESPECIAL DA RFB DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM SÃO PAULO - DEINF/SPO para correção de inexatidão material presente no Acórdão nº 9101-001.961, exarado em 19/08/2014 por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

O Acórdão nº 9101-001.961, que conteria a alegada inexatidão material, foi assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
>
> Ano-calendário: 1999
>
> POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO.
>
> A postergação de pagamento de tributo pressupõe a prova do seu efetivo pagamento e não apenas a contabilização. O Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), pago antes do início da ação fiscal, relativo e vinculado à postergação, é prova efetiva do pagamento.

A DEINF/SPO apresenta os seguintes argumentos:

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, ao julgar o recurso especial da Fazenda Nacional às fls. 489 a 497, objeto do Acórdão nº. 9101-001.961 – 1ª Turma, de 19.08.2014, às fls. 579 a 588, incorreu em erro na interpretação dos fatos, devido a lapso manifesto, uma vez que o pagamento levado em consideração pelo colegiado para fundamentar a postergação não foi espontâneo, ou seja, foi efetuado em momento posterior ao início do procedimento fiscal;

- a postergação ocorre quando presentes, de forma cumulativa, duas condições: a) o efetivo pagamento; e b) a espontaneidade;

- essa questão foi enfrentada pelo Acórdão nº. 9101-001.961 – 1ª Turma, de 19.08.2014, às fls. 579 a 588 (recurso especial), que, aliás, acatou os argumentos da Fazenda

Nacional no sentido da necessidade da demonstração do efetivo pagamento, bem como da espontaneidade;

- o Parecer Normativo COSIT nº. 2/1996 vai no mesmo sentido;

- aliás, o contribuinte, em seu recurso voluntário às fls. 338 a 358, ampara-se no mesmo parecer na defesa da ocorrência da postergação;

- a própria CSRF, no julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional, consolidou o entendimento de que ocorre a postergação quando presentes, de forma cumulativa, o efetivo e espontâneo recolhimento do tributo, e não a mera contabilização do mesmo;

- ocorre que o pagamento apontado pelo contribuinte às fls. 577 como suficiente para corroborar a tese da postergação (vide o memorial de julgamento às fls. 571 a 576), o qual fora igualmente considerado pela CSRF em seu julgamento, não ocorreu de forma espontânea;

- a contribuinte tomou ciência do MPF em 12/02/2003 (fls. 15), e o pagamento foi efetuado em 28/02/2003, após o início da ação fiscal;

- o CARF, por meio do Acórdão nº. 157.966 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 08.11.2010, às fls. 481 a 484 (recurso voluntário), por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar o auto de infração com base na ocorrência de vício formal, uma vez que, segundo a decisão, restara comprovada a ocorrência da postergação;

- contudo, uma vez corrigida a inexatidão material em comento, tem-se que a postergação não fora demonstrada e, portanto, inexistente o vício formal capaz de anular o auto de infração.

Num primeiro momento, o requerimento da DEINF/SPO não foi admitido, porque se entendeu que ele tinha sido assinado "pela Chefe da DICAT/DEINF/SPO; portanto, autoridade diversa do titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão, que é o Delegado Especial de Instituições Financeiras da Receita Federal do Brasil em São Paulo/SP."

Houve um pedido de reconsideração apresentado pelo mesmo órgão requerente, e se constatou que o requerimento para a correção de inexatidão material, que estava ao final assinado pela Chefe da DICAT/DEINF/SPO, tinha sido aprovado integralmente pelo Delegado-adjunto da unidade.

Nesse contexto, e com base no art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela MF nº 343/2015, o referido requerimento foi admitido como embargos inominados, e encaminhado ao colegiado, para exame de seu mérito, conforme Despacho exarado em 10/05/2016 pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF.

Na sessão de julgamento do mês de novembro/2016, o representante da contribuinte apresentou alguns argumentos relevantes para o julgamento dos presentes embargos, e o processo foi retirado de pauta.

A contribuinte, por sua vez, apresentou petição questionando tanto o conhecimento dos embargos da DEINF/SPO, quanto o seu provimento.

Esses argumentos constam de uma petição da contribuinte, que foi juntada aos autos em 23/11/2016, e podem ser assim resumidos:

- não se pode conhecer do Pedido de Correção de Inexatidão Material, tampouco do Pedido de Reconsideração da DEINF/SP, dado que contrariam os pressupostos de admissibilidade previstos no RI/CARF, e, no mérito, devem ser desprovidos, a fim de manter incólume o v. Acórdão n° 9101-001.961;

- o Pedido de Correção de Inexatidão Material não pode ser conhecido, pois aviado após o prazo de 5 (cinco) dias previsto no art. 65, §1°, do RI/CARF;

- também não pode ser conhecido o Pedido de Correção de Inexatidão Material por ter sido assinado por autoridades sem competência para o ato;

- o art. 11 da Portaria DEINF/SP n° 105/2014, alegado no Pedido de Reconsideração, não convalida o Pedido de Correção de Inexatidão Material, dado que não prevê delegação de poderes para oposição de Embargos de Declaração ou Embargos Inominados ao Delegado-adjunto da DEINF/SP;

- o Delegado-adjunto da DEINF/SP poderia atuar, concorrentemente, com o Delegado da DEINF/SP, somente nas atribuições listadas no art. 302 da Portaria MF n° 203, de 14 de maio de 2012, dentre as quais não consta a oposição de Embargos de Declaração ou Embargos Inominados;

- há, ainda, outro óbice ao acolhimento do Pedido de Correção de Inexatidão Material apresentado pela DEINF/SP: não há a inexatidão material alegada;

- a uma, porque o fato de o recolhimento da CSLL apurada no ano-calendário de 2002 ter sido, supostamente, efetuado após o início da ação fiscal que originou este feito não caracterizaria inexatidão material do v. Acórdão n° 9101-001.961, pois não denota qualquer erro contido em tal *decisum;*

- é inconteste que a alegação da DEINF/SP não configuraria uma "inexatidão material" do v. Acórdão n° 9101-001.961, tampouco teria o condão de alterá-lo;

- a duas, porque além de não se enquadrar no conceito, não há a "inexatidão material" alegada pela DEINF/SP, pois o recolhimento da CSLL do ajuste de 2002 em 28/02/2003 foi, sim, espontâneo e caracterizou a postergação reconhecida por esta C. Turma, pelos seguintes fatos:

- FATO 1: o recolhimento da CSLL apurada no ano-calendário de 2002, em 28/02/2003, incluindo a postergação de parcela da CSLL relativa ao AC 1999, foi efetuado muito antes do inicio da ação fiscal relativa à CSLL no bojo deste PA, dado que este tributo somente foi incluído no escopo da fiscalização em 22/08/2003, por meio de MPF Complementar. Ou seja, em 28/02/2003, inexistia fiscalização em curso relativa à CSLL do ano-calendário de 1999, mas apenas do IRPJ;

- FATO 2: Antes mesmo do recolhimento da CSLL apurada no ajuste do AC 2002, em 28/02/2003, a Requerente efetuou recolhimentos de estimativas mensais da CSLL no curso de 2002, isto é, muito antes de iniciada a ação fiscal que originou este PA, em 22/08/2003, por meio do MPF Complementar;

- a parcela postergada da CSLL relativa ao AC 1999 foi apurada e recolhida na estimativa mensal de CSLL de 07/2002, em 30/08/2002 (Doc. 09), dado que naquele mês foi realizada a reversão da provisão objeto de glosa nestes autos, conforme já evidenciado por meio dos documentos contábeis correlatos;

- FATO 3: O recolhimento da CSLL apurada no ajuste do AC 2002, em 28/02/2003, sob o Código de Receita n° 6758 - "CSLL - Entidades Financeiras - Declaração de Ajuste" -, foi realizado dentro do prazo de recolhimento da contribuição, o que corrobora a improcedência da alegação fiscal de "falta de espontaneidade";

- conforme consta do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil ("RFB"), a CSLL apurada no ajuste anual deve ser recolhida até o último dia útil do mês de março do ano subseqüente;

- é fato inconteste que o recolhimento da CSLL apurada no ajuste do AC 2002, em 28/02/2003, ocorreu dentro do prazo de vencimento - 31/03/2003 -, o que corrobora a sua espontaneidade, inclusive para fins da caracterização da postergação reconhecida por esta C. Turma no v. Acórdão n° 9101-001.961, de 19/08/2014;

- diante do acima exposto, resta corroborada a caracterização da postergação, *in casu*, na forma reconhecida por esta C. Turma no v. Acórdão n° 9101-001.961, de 19/08/2014, mediante o recolhimento espontâneo da parcela postergada da CSLL do ajuste do AC 1999, e muito antes do início da ação fiscal geradora desta lide administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Diante da admissibilidade dos embargos inominados da DEINF/SPO, a contribuinte apresentou petição questionando tanto o conhecimento desse recurso, quanto o seu provimento.

Cabe registrar primeiramente que o prazo de 5 dias mencionado pela contribuinte diz respeito aos embargos de declaração, não alcançando os embargos inominados, que não estão limitados por prazo de interposição.

Outro aspecto é que o Delegado-adjunto da DEINF/SPO, na condição de autoridade que está respondendo pela unidade, tem competência para apresentar os embargos (de declaração e inominados) previstos no Regimento Interno do CARF, porque foram delegadas a ele todas as competências previstas no Regimento Interno da Receita Federal para o próprio Delegado.

O fato de não constar a apresentação de embargos no dispositivo que regula as competências do Delegado no Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 203/2012, art. 302), não suprime a competência do Delegado-adjunto. Fosse assim, nem mesmo o próprio Delegado teria essa competência.

A contribuinte também alega que o fato de o recolhimento da CSLL apurada no ano-calendário de 2002 ter sido, supostamente, efetuado após o início da ação fiscal não se enquadraria no conceito de inexatidão material dado pela doutrina.

Inexatidão material é um conceito de difícil precisão, em geral ligado a erros de pequena monta e fácil identificação, como penso ser o caso; assim, no intuito de elucidar melhor todas essas questões que surgiram em torno da postergação no pagamento da CSLL, afasto também essa terceira preliminar de não conhecimento dos embargos inominados.

Os embargos inominados estão dotados dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

Antes de adentrar no exame dos embargos, é preciso fazer alguns esclarecimentos.

Vê-se que o litígio foi se desenvolvendo principalmente em torno da questão sobre a postergação, de modo que o exame das outras matérias suscitadas pela contribuinte nas peças de defesa (impugnação e recurso voluntário) acabou ficando prejudicado, ao menos a partir da decisão de segunda instância administrativa.

Outro aspecto importante é registrar que o debate em pauta é sobre a ocorrência de postergação no pagamento da CSLL.

O pagamento dos débitos de CPMF (que a contribuinte questionava judicialmente) também tem sua relevância, porque foi em torno desses débitos que surgiu o debate sobre a ocorrência da despesa e o momento em que ela poderia ser deduzida.

Mas o debate sobre a postergação deve levar em conta especificamente o pagamento da CSLL.

A decisão de primeira instância administrativa é esclarecedora quando pontua que a provisão da CPMF poderia resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera judicial; e que, relativamente à postergação da CSLL, a contribuinte deveria comprovar que os valores dos débitos de CPMF tinham se tornado despesas incorridas em julho de 2002, ou que, não ocorrendo a despesa (já deduzida), os valores tinham sido oferecidos à tributação da CSLL (pela reversão da provisão).

O fato é que se os débitos de CPMF foram confirmados pela justiça e se tornaram mesmo uma despesa (e a contribuinte se aproveitou dessa despesa no momento em que pagou os débitos, ao mesmo tempo em que reverteu a provisão antes constituída), ou se a contribuinte simplesmente reverteu a provisão (porque não havia débitos e nem despesa), o que importa é o efeito disso na apuração da base de cálculo da CSLL.

Assim, independentemente do que tenha ocorrido com os débitos de CPMF, as questões que se apresentam sobre a postergação são as seguintes: aquilo que a contribuinte não podia ter deduzido da base de cálculo da CSLL em 1999, ela ofereceu à tributação em 2002? E o oferecimento desse valor à tributação resultou em efetivo pagamento da CSLL em 2002?

O que já se tem esclarecido pelas decisões anteriores é que a contribuinte reverteu em julho/2002 a provisão de CPMF que ela havia constituído anteriormente em 1999, e que ela pagou um DARF de CSLL em 28/02/2003, no montante de R$ 31.400.572,65.

Esse pagamento, portanto, diz respeito à base de cálculo apurada no ano-calendário de 2002, e também à provisão que havia sido constituída em período anterior, ou seja, em 1999, e indevidamente deduzida naquele período.

Com esses esclarecimentos, pode-se perceber que a decisão embargada realmente incorreu em erro de fato, porque tomou a data de vencimento do DARF (31/01/2003) como a data da ocorrência do pagamento, ao passo que este somente ocorreu em 28/02/2003, quando já estava em curso a ação fiscal iniciada em 12/02/2003.

A demonstração do erro acima mencionado serviu para a admissibilidade dos embargos inominados, e também corrobora, em princípio, as alegações da Fazenda Nacional, porque a falta de espontaneidade no pagamento descaracteriza a situação sob exame como um mero caso de postergação de tributo, e afasta o fundamento utilizado para declarar a nulidade do lançamento.

Conforme já mencionado, a decisão embargada, ao tomar a data de vencimento do DARF (31/01/2003) como a data da ocorrência do pagamento, realmente incorreu em um evidente erro de fato que precisa ser sanado.

O DARF que fundamentou a decisão embargada foi mesmo recolhido em 28/02/2003, quando já estava em curso a ação fiscal iniciada em 12/02/2003.

Não está comprovada a alegação da contribuinte, de que a parcela postergada da CSLL relativa ao AC 1999 foi apurada e recolhida na estimativa mensal de CSLL de 07/2002, em 30/08/2002, muito antes do recolhimento da CSLL de ajuste anual em 28/02/2003, e também muito antes de ser iniciada a ação fiscal.

De acordo com as decisões anteriores, realmente houve em julho/2002 a reversão da provisão que gerou a despesa indevidamente deduzida em 1999. E a contribuinte apresenta comprovante do pagamento da estimativa da CSLL de julho/2002.

O problema é que o pagamento dessa estimativa foi feito com base na receita bruta e acréscimos, e a indicação é de que a reversão da provisão acabou não afetando o pagamento da estimativa. Há nos autos demonstrativos de apuração das estimativas com base em balancetes cumulativos (que incluiria a reversão da provisão), mas o recolhimento das estimativas não foi feito com base nesses demonstrativos, conforme indicam os próprios documentos juntados pela contribuinte.

Também não socorre a contribuinte a alegação de que o recolhimento da CSLL referente ao ajuste anual de 2002, realizado em 28/02/2003, foi realizado dentro do prazo de vencimento, o que afastaria a alegação fiscal de "falta de espontaneidade".

Não há duvida de que o recolhimento da CSLL referente ao ajuste anual de 2002 foi realizado dentro de seu prazo de vencimento.

Mas o que está em questão aqui é um débito de CSLL referente ao ano-calendário de 1999 (que apenas foi agrupado com o débito do ajuste anual de 2002). Essa parte da CSLL referente a 1999 estava há muito tempo vencida. Isso, aliás, está implícito na própria discussão sobre a "postergação" no pagamento do tributo. Estamos tratando de uma parte da CSLL referente a 1999 que teria sido recolhida em 28/02/2003, portanto, bem depois do vencimento do tributo em questão.

Finalmente, é procedente a alegação da contribuinte de que o recolhimento de CSLL efetuado em 28/02/2003 é espontâneo porque esse tributo somente foi incluído no escopo da fiscalização em 22/08/2003, por meio de MPF-Complementar. Assim, em 28/02/2003, inexistia fiscalização em curso relativa à CSLL do ano-calendário de 1999.

Vê-se que o MPF recebido pela contribuinte em 12/02/2003, de fato, é específico para o IRPJ, e que o MPF-Complementar para a inclusão da CSLL só foi cientificado à contribuinte em 22/08/2003.

Não deixo de perceber que o Termo de Intimação entregue em 12/02/2003, juntamente com o MPF original, faz menção a "Fichas de Verificação da Regularidade dos Tributos e Contribuições Declarados" para vários tributos, inclusive para a CSLL.

Tais fichas, entretanto, fazem parte do procedimento fiscal de "Verificações Obrigatórias", que abrange o simples cotejamento entre os valores declarados e os valores pagos, não incluindo-se aí a auditoria sobre dedução indevida de despesas.

Em razão dos debates ocorridos na sessão de julgamento, faço registro do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 17 de maio de 2002, que assim dispôs sobre a questão da exclusão da espontaneidade:

> Art. 1º O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

É necessário observar que, nos termos do referido ADI SRF nº 5/2002, a exclusão da espontaneidade não se opera em relação ao tributo de forma abrangente, mas sim em relação ao tributo e à matéria objeto de fiscalização.

O Código Tributário Nacional também apresenta um bom parâmetro para que se delimite adequadamente os contornos da exclusão de espontaneidade:

> 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.

Nesse passo, ainda registro que o mesmo Termo de Intimação solicitou, no seu item 7, uma "Demonstração do valor declarado como 'outras exclusões', na linha 20 da ficha 10B da DJPJ referente ao ano de 1999, bem como o informado na linha 19 da ficha 30 da mesma DJPJ".

A ficha 30 da DIPJ é referente à CSLL, e isso deu margem a entendimento de que já estaria havendo procedimento de fiscalização relacionado à infração (ou matéria) no âmbito da CSLL, que acabou sendo objeto do lançamento contido nestes autos.

Mas é preciso observar que a ficha referente ao IRPJ (ficha 10B) indicava como "outras exclusões" o valor de R$ 117.303.627,58, enquanto a ficha da CSLL (ficha 30) indicava para a mesma rubrica um valor de R$ 3.929.387,82. Assim, o que se investigava no início da fiscalização era justamente esse excesso de exclusões na apuração do IRPJ, quando confrontado com as exclusões da CSLL (que apenas serviu de parâmetro de comparação).

O Termo de Verificação Fiscal não deixa nenhuma dúvida disso, ou seja, de que o objeto inicial dos trabalhos de auditoria era apurar infração no âmbito do IRPJ:

> 3. Da ação fiscal
>
> A ação fiscal de que trata o presente relatório foi motivada por trabalho de seleção interna de contribuintes, através do qual foi identificado um valor elevado declarado como "outras exclusões", na apuração do lucro real, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica referente ao período de apuração de 1999 - DIPJ/2000 (linha genérica de "outras exclusões" da Ficha 10B, referente à Demonstração do Lucro Real). Foi verificado ainda que esse valor não guarda relação com o declarado como "outras exclusões" na ficha 30, referente ao cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Nesse contexto, o recolhimento de CSLL realizado em 28/02/2003 deve ser considerado espontâneo para a quitação da parte da CSLL referente ao ano-calendário de 1999 (tributo postergado), que decorreu da reversão da provisão constituída naquele ano.

A espontaneidade no pagamento, embora reconhecida por outras razões, confirma o resultado das decisões já proferidas nestes autos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF e pela 1ª Turma da CSRF, no sentido de que o lançamento deveria mesmo ter sido realizado de acordo com as regras previstas para os casos de postergação de tributo. Não observando tais regras, o lançamento incorreu em nulidade.

Desse modo, dou parcial provimento aos embargos inominados para sanar o erro apontado no acórdão embargado, mantendo, contudo, o que restou decidido anteriormente por este colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo

Ouso divergir do ilustre relator no tocante apenas ao aspecto de que o contribuinte estava espontâneo ao tempo em que efetuou o pagamento. Para bem ilustrar minha divergência, transcrevo inicialmente a parte do voto do relator que trata dessa espontaneidade:

> *Mas o que está em questão aqui é um débito de CSLL referente ao ano-calendário de 1999 (que apenas foi agrupado com o débito do ajuste anual de 2002). Essa parte da CSLL referente a 1999 estava há muito tempo vencida. Isso, aliás, está implícito na própria discussão sobre a "postergação" no pagamento do tributo. Estamos tratando de uma parte da CSLL referente a 1999 que teria sido recolhida em 28/02/2003, portanto, bem depois do vencimento do tributo em questão.*
>
> *Finalmente, é procedente a alegação da contribuinte de que o recolhimento de CSLL efetuado em 28/02/2003 é espontâneo porque esse tributo somente foi incluído no escopo da fiscalização em 22/08/2003, por meio de MPF-Complementar. Assim, em 28/02/2003, inexistia fiscalização em curso relativa à CSLL do ano-calendário de 1999.*
>
> *Vê-se que o MPF recebido pela contribuinte em 12/02/2003, de fato, é específico para o IRPJ, e que o MPF-Complementar para a inclusão da CSLL só foi cientificado à contribuinte em 22/08/2003.*
>
> *Não deixo de perceber que o Termo de Intimação entregue em 12/02/2003, juntamente com o MPF original, faz menção a "Fichas de Verificação da Regularidade dos Tributos e Contribuições Declarados" para vários tributos, inclusive para a CSLL.*
>
> *Tais fichas, entretanto, fazem parte do procedimento fiscal de "Verificações Obrigatórias", que abrange o simples cotejamento entre os valores declarados e os valores pagos, não incluindo-se aí a auditoria sobre dedução indevida de despesas.*

Ou seja, para o relator, como o sujeito passivo tomou ciência de um Termo de Verificação Fiscal em 12/2/2003, fl. 9, em que a Fiscalização o intima a apresentar, dentre outros documentos, as Fichas de Verificação da Regularidade dos Tributos e Contribuições Declarados relativos à CSLL de 1998 a 2002, e tudo isso foi feito sob o amparo de MPF-F aberto para se fiscalizar IRPJ e as Verificações Obrigatórias, ele teria espontaneidade para recolher, em 2003, débitos de CSLL relativos a 1999, porque esses foram apurados no curso de um procedimento de auditoria.

Com as devidas vênias, é preciso se observar o que dispõe o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972:

> *Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

> *I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*
>
> *II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*
>
> *III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*
>
> *§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*
>
> *§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

Interpretando tal dispositivo, a Receita Federal exarou o ADI nº 5, de 17 de maio de 2002, que dispõe:

> *Art. 1º O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos, e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

Nessa mesma linha, regulamentando o art. 7º do Decreto-Lei, temos o art. 33 do Decreto nº 7.574, de 2011:

> *Art. 33. O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º):*
>
> *I - o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*
>
> *II - a apreensão de mercadorias;*
>
> *III - a apreensão de documentos ou de livros; ou*
>
> *IV - o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.*
>
> *§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*
>
> *§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.*

Ou seja, o ato que determinar o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos, períodos e matérias expressamente inseridos.

Analisando o ato de início, constata-se que a intimação recaiu sobre CSLL, do 1998 a 2002, tal como previa as verificações obrigatórias.

Ocorre que, se o contribuinte declarou aquém ao que era devido, certamente ao tomar conhecimento de um procedimento fiscal em que se busca cotejar informações relativas ao que foi declarado, ele passa a ter a percepção do risco de ser fiscalizado em relação a outras infrações cometidas no período, relativas ao mesmo tributo.

Essa percepção é reforçada quando, no mesmo Termo de Intimação a Fiscalização pede as cópias do livro Razão e uma demonstração do valor declarado como "outras exclusões", *na linha 20 da ficha 10B da DIPJ referente ao ano 1999, bem como o informado na linha 19 da ficha 30 da mesma DIPJ*.

Ou seja, no primeiro ato de ofício a Fiscalização pediu informações da Ficha 30 da DIPJ, que dizia respeito ao cálculo da CSLL. E foi a partir dessa intimação que a contribuinte teve que esclarecer que a linha 19 da ficha 30 (**cálculo da CSLL**) da mesma DIPJ, referia-se, em parte à provisão para riscos fiscais, que, conforme fl. 123 dos autos, o que, por sua vez, foi objeto da autuação: falta de adição, na apuração da base de cálculo da CSLL, de valor deduzido como despesa na apuração do lucro líquido, classificado como provisão para riscos fiscais.

Ou seja, em 12/2/2003, o contribuinte é intimado a esclarecer essa informação, no dia 27/2/2003, pede prorrogação de prazo (fl. 35), no dia 28/2/2003, paga a CSLL de 1999, e após várias prorrogações, no dia 14/5/2003, fl. 44, apresenta documentos e esclarecimentos.

Como não associar esse pagamento ao procedimento fiscal?

É justamente essa a *mens legis* que se pode extrair do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, busca retirar da concepção de recolhimento espontâneo aquele que foi promovido após um início de ação fiscal. Observe-se que o legislador inclusive o fez em relação a terceiros, de onde se pode concluir que a sua intenção vai muito mais além do que consta inicialmente na descrição do que vem a ser Verificações Obrigatórias, de um Mandado de Procedimento Fiscal.

Convém registrar que a situação dos autos é bastante diferente de uma Fiscalização, por exemplo, aberta para auditar IPI, ou CPMF, ou IOF, em que se estivesse lançando CSLL. Porque, aí sim, poder-se-ia dizer que somente foi excluída a espontaneidade do IPI, ou da CMPF, ou do IOF, conforme o caso. Mas no caso dos autos, a Fiscalização incluía a verificação da retidão das declarações de todos os tributos administrados pela Receita Federal.

E, além disso, oportuno se faz reforçar que não é só o MPF que exclui a espontaneidade. Isso porque a lei fala em primeiro ato de ofício. No caso em apreço, o MPF foi cientificado juntamente com um Termo de Intimação que pedia informações, como já se disse, da CSLL, e não eram só informações de Declaração x Pagamentos, eram informações de auditoria, auditoria essa que ensejou a presente autuação.

Por conseguinte, como o pagamento não era espontâneo, descabe falar em efeito postergatório apto a anular o lançamento. O lançamento, portanto, não deveria ter sido anulado, o que evidencia que o erro quanto à data do pagamento, possuía, sim, no caso concreto, o condão de conferir efeitos infringentes aos embargos, ainda que inominados.

É como voto.

Adriana Gomes Rêgo
(assinado digitalmente)