



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 23 / 12 / 2004

VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

Recorrente : **ULTRA DISTRIBUIDOR LTDA.**
Recorrida : **DRJ em Brasília - DF**

MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE. O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ULTRA DISTRIBUIDOR LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos: **I) em rejeitar a preliminar de nulidade.** Vencidos os Conselheiros Valdemar Ludvig (Relator) e Maria Teresa Martínez López; e **II) no mérito, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Valdemar Ludvig (Relator). Designada a Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, César Piantavigna, Emanuel Carlos Dantas de Assis e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Ausente, justificadamente o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Imp/



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

Recorrente : **ULTRA DISTRIBUIDOR LTDA.**

RELATÓRIO

A interessada apresenta tempestivamente impugnação contra a exigência tributária, alegando em preliminar que:

Por força do artigo 10 da Portaria SRF nº 3007/2001, mostra-se nulo o auto de infração por falta do competente MPF-C, concedendo autorização expressa ao autor da ação fiscal para fiscalizar a matéria (COFINS) objeto da mesma.

Quanto ao mérito da autuação, a impugnante ataca sua eficácia afirmando que o crédito tributário constituído com base em apuração fundada exclusivamente em informações contidas em DPIs é inepto, pois desconhecida a receita bruta, as ferramentas colocadas à disposição do Fisco para encontrar o lucro estão listadas, exaustivamente, no artigo 51 da Lei nº 8.981/95, dentre as quais não se inclui a utilizada pelos autuantes.

Contesta ainda a aplicação da multa agrava de 150%, uma vez que não restou demonstrado o evidente intuito de fraude.

A 2ª Tuma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF julga o lançamento procedente, em decisão sintetizada na seguinte ementa:

"Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – Nulidade do Auto de Infração por Inexistência de MPF-Complementar – Arguição Rejeitada.

O lançamento da Contribuição para a COFINS, decorrente de verificações obrigatórias correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, independe da emissão de MPF-Complementar, quer para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, quer para alterar o tributo ou contribuição, pois o MPF-F autoriza aquelas verificações até os cinco anos anteriores à ciência do Termo de Início de Fiscalização, tanto para tributos como para contribuições sociais do PIS, da COFINS e da CSLL.

Falta de Recolhimento.

Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

Livro Registro de Apuração do ICMS e Declaração Periódica de Informação da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás.

O Art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77 autoriza a autoridade tributária determinar a base do imposto com supedâneo em informação ou



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova. O livro Registro de Apuração de ICMS e a Declaração Periódica de Informação – DPI – das vendas de mercadorias efetuadas pelo contribuinte, se presta para este fim, visto que neles a empresa registrou o resultado de suas vendas.

Multa qualificada.

Declarando a menor seus rendimentos, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Essa prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos artigos 71, inciso I, e 72 da Lei nº 4.502/64, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros contábeis e fiscais.”

Inconformada com a decisão supra, a recorrente apresenta, tempestivamente, recurso voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de defesa já apresentadas na peça impugnatória.

É o relatório.



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALDEMAR LUDVIG

O recurso interposto pela recorrente preenche todos os requisitos de admissibilidade legalmente exigidos, estando, portanto, apto a ser conhecido.

No que concerne a questão relacionada ao Mandado de Procedimento Fiscal entendo estar com a razão a recorrente, uma vez que o MPF cientificado à contribuinte, conforme determinação contida no § 1º do artigo 7º da Portaria nº 3007/2001, como tributo a ser fiscalizado o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, e não a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS, logo, evidente está que a ação fiscal foi executada sem o respaldo do competente Mandado de Procedimento Fiscal.

A posição do Fisco, no sentido de que o MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais sendo sua emissão irrelevante na análise da validade do lançamento, não pode ser acatada, por demonstrar um total desrespeito ao contribuinte fiscalizado, e contrariar frontalmente os objetivos externados pela administração tributária quando das justificativas da expedição da Portaria nº 1.265/99, alterada em 2001 pela Portaria SRF nº 3007.

Estas justificativas foram externadas pela Secretaria da Receita Federal na página de *internet*, onde em momento algum apareceu qualquer indicação de que o MPF seria uma mera faculdade da fiscalização, ou um simples instrumento de controle interno dos trabalhos da fiscalização.

No *site* da Receita Federal disciplinando o conteúdo da referida Portaria, encontramos:

“Mandado de Procedimento Fiscal – MPF

Mandado de Procedimento Fiscal é a ordem específica que instaura o procedimento fiscal, e que deverá ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal na execução deste procedimento.”

Dos termos deste disciplinamento constata-se claramente que o objetivo principal desta Portaria é regulamentar o inciso I do artigo 7º da Decreto nº 70.235/72, que trata do início do procedimento fiscal.

Ora, se este documento se constitui na peça chave para a instauração de qualquer procedimento fiscal, não podemos menosprezar sua relevância, principalmente em relação aos seus aspectos externos, relação fisco-contribuinte e com o processo administrativo fiscal.



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

Sobre a competência dos Auditores-Fiscais em praticar todos os atos relacionados com o trabalho de fiscalização, não se contesta sua legalidade, ocorre que esta legalidade não é absoluta e irrestrita, está condicionada ao cumprimento das normas regulamentares, para que esta competência possa ser devidamente exercida. E é exatamente dentro deste contexto que se insere a Portaria nº 1.265/99.

A Portaria nº 1.265/99 é norma regulamentadora de atos administrativos e, como tal, deve ser estritamente respeitada por todos os agentes da administração, sob pena de afronta ao disposto no Código Tributário Nacional: no artigo 196, *caput*, onde está previsto que o procedimento fiscal deve observar a legislação aplicável; no artigo 96, que estabelece a amplitude da expressão 'legislação tributária'; e no artigo 100, inciso I, que coloca os atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, entre as normas complementares da lei. Portanto, o descumprimento de norma regulamentar pelo Agente Público representa descumprimento da lei.

Nestes termos, se um Auditor-Fiscal inicia um trabalho de fiscalização sem a devida cobertura de um Mandado de Procedimento Fiscal, embora ele seja legalmente um Auditor-Fiscal, e a atividade de fiscalização seja legalmente exclusiva de competência do Auditor-Fiscal, ele não está revestida da competência legal para desenvolver esta fiscalização.

A justificativa de que a fiscalização da COFINS se desenvolveu em atenção às verificações obrigatórias que constam da emissão de todos os MPFs, também não merece prosperar, pois, se assim fosse, esta observação de verificações obrigatória estaria anulando todos os objetivos da edição destas Portarias que regulamentam o procedimento administrativo fiscal. Ficaria sem sentido a exigência contida no § 1º do artigo 7º da referida Portaria nº 3007/01.

As irregularidades tributárias constatadas durante estas verificações obrigatórias somente poderão ser apuradas sob o amparo de MPF-F de tributo diverso nas hipóteses previstas no § 1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, c/c o artigo 9º da Portaria SRF nº 3007/01, ou seja:

Art. 9º da Portaria SRF nº 3007/01:

"Art. 9º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa."

Este dispositivo normativo estaria, em tese, respaldando o comportamento adotado pelo autor do procedimento administrativo, mas em assim sendo, o procedimento fiscal, deveria tentar também pelo que determina o § 1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

“Art. 9º...

§ 1º. Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamento e autos de infração.”

Logo, como se conclui das normas legais acima citadas, o MPF está diretamente relacionado ao procedimento fiscal (processo), podendo um mesmo MPF dar respaldo a vários autos de infrações. Mas estes autos de infrações devem compor um mesmo e único processo administrativo. O que não se admite é um MPF vinculado expressamente a um determinado tributo, dar respaldo a vários processos administrativos relacionados a outros tributos/contribuições, como acontece no presente caso.

Nestes termos, uma ação fiscal desenvolvida sem o amparo de um competente Mandado de Procedimento Fiscal é nula, uma vez que seu autor na está revestido da competência legal para desenvolvê-la, e com tal inserido no previsto no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto à exigência relacionada com a falta de recolhimento da COFINS, entendo que a posição do Fisco está correta, uma vez que a recorrente não logrou carrear aos autos documentos comprobatórios suficientes para demonstrarem que a base de cálculo utilizada na autuação extraída dos registros fornecidos para a apuração do ICMS, é diferente da base de cálculo da COFINS.

No que se refere ao artigo 51 da Lei nº 8.981/95, a norma legal ali contida, não se presta para casos relacionados à COFINS, tendo em vista que esta legislação trata do arbitramento do lucro, para fins de apuração do IRPJ, partindo da hipótese de se não conhecer a receita bruta; e a base de cálculo da COFINS é a própria receita bruta, que no presente caso, foi buscada nos registros efetuados pela própria recorrente para apuração no ICMS, a qual, até que se prove o contrário poderá ser a mesma da COFINS.

Já, no que se refere à multa agravada de 150% impingida pela ação fiscal, entendo não restar provado nos autos a figura de evidente intuito de fraude cometida pela recorrente. Pois, mesmo em se tratando da situação sobre o desaparecimento dos documentos contábeis e fiscais da recorrente, não ficou registrado nos autos nenhuma relação desta situação, com um possível embaraço a fiscalização, o único fato que nos poderia levar a justificar a um possível agravamento da penalidade.

Quanto a uma simples falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição não nos dá o direito de relacionar este fato como evidente intuito de fraude para justificar o agravamento da multa.



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

Se assim fosse não existiria espaço legal para a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Da multa de mora (20%) cairíamos de imediato na multa agravada de 150%, pois a multa de 75% é exatamente prevista para os casos de falta de recolhimento dos tributos, falta esta relacionada à falta de declaração ou de declaração inexata.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso no que se refere à preliminar de nulidade da autuação, por falta do competente MPF-F – COFINS. Quanto ao mérito da exigência tributária propriamente dita, voto no sentido de dar provimento em parte, para que seja descaracterizada a multa agravada de 150%, reduzindo-a para 75%.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004


VALDEMAR LUDVIG



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

VOTO DA CONSELHEIRA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS
RELATORA-DESIGNADA

Ouso divergir do nobre relator no que pertine à preliminar de nulidade em razão do Mandado de Procedimento Fiscal e quanto à imposição da multa qualificada no percentual de 150%.

A preliminar de nulidade da ação fiscal baseada no argumento de que o MPF só autorizava a fiscalização do IRPJ não merece ser acolhida, conforme demonstra-se a seguir:

O Mandado de Procedimento Fiscal disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265/1999, alterada pela Portaria SRF nº 3.007/2001, consiste em uma ordem específica emitida por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal para que servidor(es) a ela subordinado(s) proceda(m), no caso de fiscalização, à verificação do cumprimento das obrigações tributária, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, e, se for o caso, à constituição do crédito tributário devido ou à apreensão de mercadorias em situação irregular.

O Mandado de Procedimento Fiscal tem por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal. Por outro lado, o Mandado de Procedimento Fiscal visa também permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra ele instaurada, pois, dentre outros dados, o MPF informa a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução dos trabalhos fiscais, além do código de acesso à *Internet* que possibilita identificar a procedência do MPF.

O art. 7º, § 1º, da Portaria SRF nº 1.265/1999, reproduzido pela Portaria SRF nº 3.007/2001, dispõe que o MPF-F e o MPF-E indicarão o tributo ou contribuição, objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados de apuração correspondente, bem assim as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.

Desta forma, no caso em tela, a despeito de o MPF fazer menção ao IRPJ, traz a seguinte informação: "**VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos**". (grifei)

Assim, ao efetuar essas verificações obrigatórias, nos últimos cinco exercícios, a autoridade fiscal tem obrigação legal de cumprir as determinações da legislação tributária ao detectar a ocorrência de prática de infração (art. 142 do CTN).



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

Por fim, mas não menos importante, cabe a análise dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõem:

“Art. 59. São nulos:

I- Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

§§- omissis

Art. 60 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

A teor desse dispositivo, as irregularidades que tornariam nulo o lançamento fiscal resumem-se aos casos de atos e termos lavrados por servidor incompetente, ou aos de despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com cerceamento do direito de defesa. Afora as hipóteses retrocitadas, as demais irregularidades que possam vir a ocorrer no processo fiscal não acarretariam nulidade do lançamento fiscal.

Dessa forma, ainda que o Auto de Infração tivesse sido efetuado sem o amparo do MPF, o que, como já demonstrado, não ocorreu, essa hipotética irregularidade, por força do disposto nos artigos retrotranscritos, não ensejaria a nulidade do lançamento de ofício.

Assim, qualquer que seja o ângulo analisado, a preliminar não merecer ser acolhida.

Quanto à imposição da multa qualificada no percentual de 150%, entendo não merecer qualquer reparo a decisão recorrida, pois, de fato, as provas acostadas aos autos demonstram o intuito de fraude na conduta dolosa do agente.

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia acerca da imposição da multa de ofício no percentual de 150% cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, em declarar e recolher valores menores que aqueles constantes da sua escrituração, teria incorrido em pelo menos uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A declaração e recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de três períodos-base, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, *in litteris*:



Processo nº : 10120.009565/2002-10
Recurso nº : 123.851
Acórdão nº : 203-09.529

“Art.71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação a obrigação tributária principal, ou o crédito tributário correspondente.”

Da leitura do comando veiculado pelo inciso I do dispositivo legal supra-referido, infere-se que a conduta descrita pela norma exige do sujeito passivo, o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento, total ou parcialmente, do conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstância materiais.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na ocultação da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo do não pagamento do valor do tributo devido.

O dolo, como é de todos sabido, nada mais é do que a vontade livre e consciente de se praticar ou se deixar de praticar um ato com o propósito de determinado resultado. Por ser elemento subjetivo, em não havendo confissão do agente, a comprovação do dolo dá-se de forma indireta, pela análise dos atos praticados e de suas circunstâncias.

Da análise dos autos, verifico que no ano-calendário de 2000, a recorrente declarou à Receita Federal apenas 26,11% do seu faturamento, no de 2001, 15,27% e no de 2000, 6,73%. Além disso, conforme largamente descrito no Auto de Infração, a recorrente tentou de diversas formas, mesmo durante a fiscalização, impedir o conhecimento da sua real situação fiscal. Os valores de faturamento da empresa foram extraídos, depois de várias tentativas frustradas junto à contribuinte, a partir das DPIS entregues à Sefaz-GO, obtidas em função do Convênio de Cooperação Técnica celebrado entre a União e o Estado de Goiás.

O sujeito passivo, ao declarar e pagar valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, de forma reiterada, interferiu para encobrir os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, para dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse o pagamento de valores menores que o devido.

E não se venha cogitar de erro de fato quando da transcrição dos valores resultantes da escrituração contábil para a declaração de rendimentos, pois tal argumento não seria admissível, haja vista a forma reiterada do procedimento adotado por vários exercícios fiscais.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.009565/2002-10

Recurso nº : 123.851

Acórdão nº : 203-09.529

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2004

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS