



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

Processo nº 10166.721497/2009-19
Recurso nº 883.586 Voluntário
Acórdão nº **1302-00.881 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria IRPJ - Resultados Operacionais omitidos
Recorrente CAMPO DA ESPERANÇA SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTOS NÃO PREVISTOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. BASES DE CÁLCULO. INCORREÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Tendo as bases de cálculo dos lançamentos dos tributos sido lastreados nos livros contábeis e fiscais e na declaração de rendimentos (DIPJ) da fiscalizada não podem prosperar as alegações de erro material na sua apuração, mormente estando desamparadas de comprovação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

As multas e juros lançados de ofício guardam proporcionalidade com os tributos lançados. Assim, não sendo alterado o valor devido a título de tributos (principal), não há o que corrigir em relação aos consectários legais (multa e juros).

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS ANTECIPADOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/04/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 16

/04/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 17/04/2012 por MARCOS RODRIGUES

DE MELLO

Impresso em 17/04/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

Tendo os valores pagos e/ou declarados em DCTF (créditos constituídos definitivamente) antes da ação fiscal sido reconhecidos e excluídos do lançamento original pelo acórdão de primeiro grau, não subsistem valores a serem compensados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Waldir Veiga Rocha, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Trata-se de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, do ano-calendário 2006, no valor total de R\$ 4.747.822,33, incluindo o principal, multa de ofício e juros de mora atualizados até 30/06/2009 efetuados por meio dos Autos de Infração de fls. 05 a 34.

A fiscalização identificou a infração de Resultados Operacionais Não Declarados quanto ao IRPJ e de falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições sociais: CSLL, Pis e Cofins.

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 22/07/2009 (fls. 06, 14, 20 e 28), e apresentou impugnação em 19/08/2009 (fls. 228/245), cujos principais argumentos estão sintetizados, conforme a relatório no acórdão nº 03-35-444, da DRJ-Brasília, que adoto, *in verbis*:

MPF. Incorreu a grandes irregularidades a Fiscalização no tocante à matéria que trata do MPF (Portaria RFB nº 11.371/2007). Ocorreram várias e várias solicitações e procedimentos que não condizem com a matéria pertinente. O procedimento administrativo tributário deve seguir rigorosamente os ditames legais, conforme abalizada doutrina. O fisco não tem discricionariedade, deverá seguir estritamente o objeto descrito no MPF, no caso, a fiscalização do IRPJ. O art. 196 do CTN esclarece como se deve iniciar os procedimentos de fiscalização, no qual a autoridade fiscal deve registrar o início lavrando o termo de início de fiscalização, sua entrega ao contribuinte e especificar os livros e documentos que devem ser exigidos. No tocante ao MPF, ocorreram grandes e irreparáveis irregularidades, causando prejuízos de defesa, com pedidos infundados, tais como declarações, em períodos com curtíssimos prazos para apresentação. A informação no Termo de Encerramento de Fiscalização, datado de 22/07/2009, de que a DIPJ referente ao ano-calendário de 2006 teria sido entregue como INATIVA é totalmente equivocada, pois a empresa apresentou sua DIPJ como Lucro Real, tanto é verdade que o Auditor fez menção aos lucros declarados. Há irregularidade na cobrança da CPLL, do PIS e da Cofins, vez que o MPF não autorizou a fiscalização de tais tributos, sendo a descrição objetiva em dizer **somente IRPJ**.

IRPJ. Em virtude dos curtíssimos prazos para atendimento das intimações, a empresa acabou-se por equivocar-se e declarar valores em duplicidades, acarretando, assim, um lucro superior ao real. Assim, após minucioso levantamento interno de procedimentos, encontrou os seguintes valores: 1º trimestre, prejuízo de R\$27.508,06, ou seja, não haveria valor a ser recolhido; 2º trimestre, R\$49.917,68 e adicional de R\$27.278,45; 3º trimestre, imposto a recolher de R\$125.734,14 e adicional de R\$77.822,76; e 4º trimestre imposto a recolher de R\$134.116,69 e adicional de R\$83.411,12. Assim, o valor total é de R\$498.280,84. Como a empresa já recolheu a importância de R\$62.362,49 (conforme comprovantes), o saldo correto que deve ser recolhido é de R\$435.918,35 de IRPJ.

CSLL. Como no IRPJ, as bases utilizadas para a apuração da CSLL foram comprovadamente erradas. Assim, no 1o trimestre não houve CSLL a pagar, em razão do prejuízo apurado, e nos demais trimestres apuraram-se lucros, sendo o

saldo correto a recolher de R\$163.428,60 (CSLL devido de R\$185.861,10 menos os valores já recolhidos de R\$22.432,50).

Multa de Ofício de 75%. A base de cálculo para aplicação da multa de ofício está errada, já que a empresa efetuou recolhimento, ainda que parcial. A denúncia espontânea concretiza-se, dentre os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN, com o pagamento. Tendo a contribuinte comprovado os pagamentos efetuados, a multa de ofício lançada pela Fiscalização, sobre o montante total, é equivocada.

Cofins. Considerando que a empresa se equivocou anteriormente no ato de oferecimento das bases de cálculo, apresentada nesta defesa os valores corretos. Os valores que deveriam ter sido recolhidos ano calendário de 2006 perfazem o montante de R\$165.656,50; como a contribuinte recolheu a importância de R\$402.325,32, resta um saldo credor de R\$236.668,82.

PIS. Considerando que a empresa se equivocou anteriormente no ato de oferecimento das bases de cálculo, apresentada nesta defesa os valores corretos. Os valores que deveriam ter sido recolhidos ano calendário de 2006 perfazem o montante de R\$39.921,46; como a contribuinte recolheu a importância de R\$87.170,52, resta um saldo credor de R\$47.249,06.

Da Constituição e Alteração do Lançamento. Com espeque no art. 147, § 2º do CTN, busca o contribuinte que sejam feitas as correções dos valores levantados pelo Fisco, pois está mais do que provado que ocorreram grandes equívocos na apuração dos tributos.

Conclusão. Requer o contribuinte, (1) correção do valor de IRPJ para o montante correto de R\$435.918,35; (2) nulidade absoluta dos valores levantados referentes à CSLL e sanções decorrentes, pois esta não é objeto do MPF; (3) não sendo acatado o pedido anterior, o valor da CSLL apurado pela Fiscalização deverá ser corrigido para R\$163.428,60; (4) total nulidade no tocante aos valores levantados pela Fiscalização referentes à Cofins e ao PIS, pois não são objeto do MPF e (5) lançamento dos créditos da Cofins no valor de R\$236.668,82 e do PIS no valor de R\$47.249,06.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ-Brasília considerou a impugnação parcialmente procedente, mantendo o lançamento em parte, proferindo o Acórdão nº 03-35.444, de 05/02/2010 (fls. 365/379), com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 2006

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MESMOS
ELEMENTOS DE PROVA. DESNECESSIDADE DE MENÇÃO
EXPRESSA.*

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

PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. PRIMEIRO ATO DE OFÍCIO. SERVIDOR COMPETENTE. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal pode se dar, dentre outras hipóteses, com o primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que se concretiza a exclusão da espontaneidade.

BASE DE CÁLCULO. DIPJ SEM VALORES DECLARADOS. ESCRITURAÇÃO.

Não obstante a entrega de declaração com valores zerados, a apuração do imposto/contribuição devido pode ser realizada tomando como base os livros fiscais e contábeis apresentados pela contribuinte.

PAGAMENTOS ESPONTÂNEOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considerando a entrega intempestiva das DCTF, cabe o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário; contudo, deve se levar em consideração os pagamentos efetuados espontaneamente, na apuração do valor a recolher.

MULTA DE OFÍCIO.

Comprovado que os débitos exigidos de ofício foram adimplidos espontaneamente, afasta-se a incidência da multa de ofício, cabendo a aplicação desta penalidade apenas quando houver valor remanescente, resultado da diferença entre o crédito constituído pelo lançamento da autoridade fiscal e o pagamento efetuado pela contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. DESNECESSIDADE DE MENÇÃO EXPRESSA.

Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, serão estes considerados incluídos no procedimento de

fiscalização, independentemente de menção expressa.

PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. PRIMEIRO ATO DE OFÍCIO. SERVIDOR COMPETENTE. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal pode se dar, dentre outras hipóteses, com o primeiro ato de ofício, praticado por servidor

competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que se concretiza a exclusão da espontaneidade.

BASE DE CÁLCULO. DIPJ SEM VALORES DECLARADOS. ESCRITURAÇÃO.

Não obstante a entrega de declaração com valores zerados, a apuração do imposto/contribuição devido pode ser realizada tomando como base os livros fiscais e contábeis apresentados pela contribuinte.

PAGAMENTOS ESPONTÂNEOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considerando a entrega intempestiva das DCTF, cabe o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário; contudo, deve se levar em consideração os pagamentos efetuados espontaneamente, na apuração do valor a recolher.

MULTA DE OFÍCIO.

Comprovado que os débitos exigidos de ofício foram adimplidos espontaneamente, afasta-se a incidência da multa de ofício, cabendo a aplicação desta penalidade apenas quando houver valor remanescente, resultado da diferença entre o crédito constituído pelo lançamento da autoridade fiscal e o pagamento efetuado pela contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. DESNECESSIDADE DE MENÇÃO EXPRESSA.

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

PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. PRIMEIRO ATO DE OFÍCIO. SERVIDOR COMPETENTE. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal pode se dar, dentre outras hipóteses, com o primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que se concretiza a exclusão da espontaneidade.

BASE DE CÁLCULO. DIPJ SEM VALORES DECLARADOS. ESCRITURAÇÃO.

Não obstante a entrega de declaração com valores zerados, a apuração do imposto/contribuição devido pode ser realizada tomando como base os livros fiscais e contábeis apresentados pela contribuinte.

DCTF. DECLARAÇÃO ESPONTÂNEA. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A declaração do contribuinte em DCTF espontânea é confissão de dívida, que confere liquidez e certeza à obrigação tributária, portanto, não há necessidade de lançamento de ofício para constituir o crédito tributário.

PAGAMENTOS ESPONTÂNEOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considerando a entrega intempestiva das DCTF, cabe o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário; contudo, deve se levar em consideração os pagamentos efetuados espontaneamente, na apuração do valor a recolher.

MULTA DE OFÍCIO.

Comprovado que os débitos exigidos de ofício foram adimplidos espontaneamente, afasta-se a incidência da multa de ofício, cabendo a aplicação desta penalidade apenas quando houver valor remanescente, resultado da diferença entre o crédito constituído pelo lançamento da autoridade fiscal e o pagamento efetuado pela contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. DESNECESSIDADE DE MENÇÃO EXPRESSA.

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

PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. PRIMEIRO ATO DE OFÍCIO. SERVIDOR COMPETENTE. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal pode se dar, dentre outras hipóteses, com o primeiro ato de ofício, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que se concretiza a exclusão da espontaneidade.

BASE DE CÁLCULO. DIPJ SEM VALORES DECLARADOS. ESCRITURAÇÃO.

Não obstante a entrega de declaração com valores zerados, a apuração do imposto/contribuição devido pode ser realizada tomando como base os livros fiscais e contábeis apresentados pela contribuinte.

DCTF. DECLARAÇÃO ESPONTÂNEA. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A declaração do contribuinte em DCTF espontânea é confissão de dívida, que confere liquidez e certeza à obrigação tributária, portanto, não há necessidade de lançamento de ofício para constituir o crédito tributário.

PAGAMENTOS ESPONTÂNEOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considerando a entrega intempestiva das DCTF, cabe o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário; contudo, deve se levar em consideração os pagamentos efetuados espontaneamente, na apuração do valor a recolher.

MULTA DE OFÍCIO.

Comprovado que os débitos exigidos de ofício foram adimplidos espontaneamente, afasta-se a incidência da multa de ofício, cabendo a aplicação desta penalidade apenas quando houver valor remanescente, resultado da diferença entre o crédito constituído pelo lançamento da autoridade fiscal e o pagamento efetuado pela contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A 2ª Turma da DRJ-Brasília entendeu que devia ser excluído dos lançamentos dos tributos os valores comprovadamente declarados e/ou recolhidos antes do início do procedimento fiscal.

A Delegacia da Receita Federal em Brasília, ao implementar a decisão proferida identificou a ocorrência de inexactidão material relativo a valor considerado recolhido a título de IRPJ pelo acórdão proferido pela DRJ Brasília, encaminhando os autos para análise do órgão julgador (fls. 410).

Em 16/04/2010, a 2ª Turma da DRJ-Brasília proferiu o Acórdão nº 03-36.436, no qual reconhece a inexactidão material do acórdão proferido anteriormente e retifica a decisão, in verbis:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

RETIFICAÇÃO. ACÓRDÃO.

Existindo no acórdão inexatidão material detectada pelo órgão encarregado de sua execução, cabe retificar o decisório para sanar a inexatidão constatada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 06/05/2010 (AR – fls. 430), tendo interposto recurso voluntário em 07/06/2010 (fls.432/464).

A recorrente argui, preliminarmente, em sua petição a nulidade dos autos de infração relativos à CSLL, PIS e Cofins, alegando:

a) que uma vez que a ação fiscal foi iniciada com a apresentação de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que determinava a análise acerca da correção dos valores recolhidos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, relativos ao ano-calendário 2006. Sustenta que o MPF dá a certeza ao contribuinte “*de que a ação fiscal será realizada nos estritos termos ali conscritos (mediante os agentes lá designados, acerca dos tributos e períodos lá discriminados e mediante a análise dos documentos lá especificados)*”;

b) que “*a partir de sua criação, o MPF adquiriu a qualidade de instrumento e formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja válido. Dessa maneira, a validade dos lançamentos passa, obrigatoriamente, pelo respaldo do MPF, ou seja, os tributos ou períodos de apuração nos quais houve lançamento deveriam estar anteriormente previstos no MPF*”.

c) que “*se a delegação concreta de competência aos agentes designados recaiu sobre determinado tributo e período de apuração, deve ele cingir-se a tais atributos, sob pena de realizar fiscalização, para a qual não detém expressa competência*” e que caso o agente fiscal venha a constatar a ocorrência de outra infração tributária não prevista no MPF, deve representar ao seu superior hierárquico “*para que adote as providências cabíveis (possivelmente atribuindo-lhe competência para apurar tais infrações)*”;

d) que, “*embora tenha o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderes gerais de fiscalização previsto em normas gerais e abstratas, depende ele de norma individual e concreta, o MPF, in casu, que lhe outorgue poderes específicos para atuar junto a determinados contribuinte acerca de determinados tributos e períodos*”.

e) que, “*assim, o procedimento legal para o caso em tela seria, caso constatada infração à legislação fiscal atinente à CSLL, PIS e COFINS, a representação fiscal a seu superior hierárquico para que esse lhe outorgasse competência a fiscalizar tais tributos. Não ocorrido tal procedimento, temos que os Autos de Infração decorrentes da fiscalização sem expressa designação de competência são nulos, por incompetência do agente, conforme vaticina o art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72*”; e

f) que “*dessa maneira, in casu, os procedimentos fiscais relativos a CSLL, PIS e COFINS por terem sido realizados fora daquelas previstas inicialmente no MPF, sendo claro, portanto, que o AFRFB utilizou meios de prova diversos daqueles necessários à fiscalização do IRPJ para caracterizar as infrações lavradas nos Autos contestados*”.

A recorrente cita ainda a doutrina e a jurisprudência administrativa para embasar suas alegações preliminares.

No mérito, a recorrente alega incorreção das bases de cálculo, na medida em que:

1) os valores apurados nos autos encontram-se incorretos, porque partiram de base de cálculo equivocadas.

2) Que as Receitas de Prestação de Serviços foram lançadas em duplicidade, *“de modo que a quase totalidade dos serviços prestados apresentaram seu valor tanto em Receita com Revenda de Mercadorias quanto em Receita de Prestação de Serviços”* e *“que a análise dos documentos contábeis da fiscalizada, já em poder da Administração demonstram tal afirmação”*.

3) Que *“de modo semelhante, em atenção ao princípio da verdade real, tem-se que, embora apuradas, a Provisão para Devedores Duvidosos e as depreciações de máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado não foram escrituradas nos documentos contábeis da fiscalizada”*

4) Que *“é nítida, portanto, a diferença entre a base de cálculo apresentada no Auto de Infração de IRPJ e CSLL e a real base de cálculo que deve ser por trimestre: 1º trimestre – R\$ 0,00, pois houve prejuízo; 2º trimestre – R\$ 178.194,92; 3º trimestre – R\$ 656.098,78 e; 4º trimestre – R\$ 729.794,19”*.

5) Que, *“do mesmo modo, as bases de cálculo para o PIS e a COFINS deve ser minorada, pois devem incidir as deduções legais relativas à depreciação e à PDD.”*

6) Que os demais valores lançados a título de multas e juros também devem ser corrigidos, *“para que se atinja a verdade real, impedindo o enriquecimento indevido do Estado”*; e

7) por fim, que *“deve-se compensar os valores já recolhidos pela ora recorrente, de modo que o (sic) seja determinado o efetivo valor remanescente, para que seja (SIC) realizados os devidos pagamentos.*

Ao final a recorrente requer que seja declarada a nulidade dos autos de infração de CSLL, PIS e COFINS e, caso não rejeitada a preliminar seja reconhecida a incorreção das bases de cálculo e corrigidos os valores de tributos devidos e, ainda, compensação de valores recolhidos à maior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço.

Analiso em primeiro plano a preliminar de nulidade arguida em relação aos autos de infração relativos às contribuições sociais: CSLL, Pis e Cofins.

1. Arguição de nulidade dos Autos de Infração relativos às contribuições sociais: CSLL, Pis e Cofins

A recorrente argui em sua petição a nulidade dos autos de infração relativos à CSLL, PIS e Cofins, na medida em que a autoridade fiscal responsável pelo procedimento não possuiria competência específica, delegada pelo instrumento denominado Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, para efetuar a fiscalização e conseqüente lavratura dos autos de infração relativos às ditas contribuições.

Alega a recorrente que o MPF expedido outorgava unicamente a competência para que a autoridade fiscal realizasse a fiscalização e apurasse as infrações relativas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, do ano-calendário: 2006.

Os argumentos da recorrente não têm procedência, como passo a demonstrar.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal, estabelecida no art. 6º da Lei nº 10.593, de 08 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido¹.

¹ Lei nº 10.593/2002, (com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007)

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

Na condição de autoridade administrativa que detém a competência para realizar o lançamento tributário, o Auditor-Fiscal não possui discricionariedade para não realizá-lo ao se deparar, no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado, com infrações, ainda que estas não estejam previstas no escopo original da fiscalização, devendo praticar o ato, sob pena de responsabilidade funcional.

Ocorre que a atividade de realizar o lançamento deriva do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(grifei)

Normas administrativas que regem o procedimento fiscal não têm o condão de modificar a competência do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, fixada em lei. Nesse sentido a Portaria RFB nº 11.371/2007 “dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” disciplinando administrativamente a execução dos procedimentos fiscais. É dentro desse contexto de normas de planejamento do trabalho da fiscalização que está inserido o MPF, cuja característica essencial é dar visibilidade ao sujeito passivo que o procedimento fiscal está sendo instaurado em nome da administração tributária, obedecendo ao princípio da impessoalidade.

Equivoca-se, portanto, o recorrente ao vislumbrar o MPF como instrumento necessário para conferir competência ao Auditor-Fiscal para agir no caso concreto. Tal raciocínio decorre, muito provavelmente, do infeliz nome dado ao documento instituído para deflagrar, nos controles internos da RFB, a instauração do procedimento fiscal². O termo “mandado” induz o raciocínio equivocado de que o Auditor-Fiscal estaria executando o procedimento em nome do detentor da função administrativa que o emitiu, como se este último

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

² Até 1999 o documento interno da Receita Federal que deflagrava a instauração do procedimento fiscal denominava-se Ficha Multifuncional - FM. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituído pela Portaria SRF nº 1265/1999, veio substituir a Ficha Multifuncional nos controles internos da Receita Federal, passando a ser entregue aos contribuintes quando da instauração dos procedimentos fiscais, junto com o Termo de Início de Ação Fiscal, com intuito primordial de dar visibilidade aos administrados de que a ação fiscal estava sendo realizada em nome da administração tributária, cuja autenticidade podia ser aferida mediante consulta ao sítio da Receita Federal na rede mundial de computadores. Em regulamentação posterior, o MPF passou a ser conferido apenas eletronicamente, mediante código próprio informado no Termo de Início de Ação Fiscal para acesso aos dados no sítio da RFB.

detivesse a competência do lançamento e a delegasse ao Auditor-Fiscal. Nada mais errôneo, pois como vimos quem detém a competência legal para a fiscalização e lançamento dos tributos federais é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, devendo executá-la nos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional. Ao detentor da função gerencial é dado apenas planejar a execução dos procedimentos fiscais.

Assim, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal mero instrumento de controle administrativo da fiscalização não pode ensejar a nulidade do lançamento, especialmente no que diz respeito à competência do agente, no caso o Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Esse entendimento é corroborado por vários julgados do extinto Conselho de Contribuintes e do próprio CARF, como os abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADES. VALIDADE DO LANÇAMENTO. O mandado de procedimento fiscal constitui controle administrativo das ações fiscais prescindível para a validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei. (Acórdão nº 103-22704, Sessão de 08/11/06 (DOU de 08/01/07, Seção 1, fl.37), 1º CC, 3ª Câmara)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal". (Acórdão nº 203-08483, de 16/10/02, 2º CC, Terceira Câmara)

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento. (Acórdão nº 201-77049, de 02/07/2003, 2º CC, 1ª Câmara).

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade do ato (...). (Acórdão nº 202-14949, de 02/07/2003, 2º CC, 2ª Câmara).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. Impropriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam à nulidade de auto de infração regularmente lavrado. (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção do CARF, Acórdão nº 1401-00.399 – 16/2/2010)

O último julgado citado, da lavra do eminente conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro menciona jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no mesmo sentido do entendimento ora exposto.

O Acórdão da 3ª turma do TRF/5, que reproduzo abaixo, ressalta a autonomia do lançamento pela autoridade fiscal e entende não haver vinculação do lançamento a qualquer ato de cunho meramente administrativo:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CSLL. IMPOSSIBILIDADE. TÍTULO DA DÍVIDA ATIVA LÍQUIDO E CERTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A Apelante alega que o ano de 1999 não poderia ter sido fiscalizado pela autoridade administrativa, por não se encontrar descrito no Mandado de Procedimento Fiscal que impulsionou a fiscalização fazendária;

2. O lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN;

3. Impossibilidade de se vincular lançamento tributário a outro ato de cunho meramente administrativo;

4. Inexistência de mácula no Procedimento Administrativo Fiscal, que obedeceu plenamente aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, e possui todos os demais elementos essenciais de validade. Apelação improvida.(destaquei) (3ª Turma, AC 434330/SE, Rel. Elío Wanderley de Siqueira Filho, Julgamento em 15/05/08, DJ 31/07/08)

Não se vislumbra, no presente caso, qualquer violação ao estatuto do processo administrativo fiscal.

Os autos lavrados atendem a todos os requisitos fixados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

1- a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(grifei)

Assim não apresenta qualquer vício a ensejar a sua nulidade, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(grifei)

Não obstante e, apenas para constar, no presente caso, antes da lavratura e ciência dos autos de infração, o Mandado de Procedimento Fiscal foi alterado para incluir entre os procedimentos a fiscalização do Pis e da Cofins, conforme cópia de consulta extraída do sítio da RFB na rede mundial de computadores (www.receita.fazenda.gov.br), que juntei às fls. 472 do processo. Com relação à CSLL, cujos elementos de apuração são os mesmos do IRPJ, não havia necessidade de inclusão de previsão de procedimento específico nos controles internos da RFB.

Ante ao exposto, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que é a autoridade administrativa competente nos termos do art. 142 do CTN e do inc. I, “a” e “c” do art. 6º da Lei 10.593/02 e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do instrumento de controle administrativo denominado Mandado de Procedimento Fiscal.

2. Sobre a alegação de incorreções das bases de cálculo lançadas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/04/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 16

/04/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 17/04/2012 por MARCOS RODRIGUES

DE MELLO

Impresso em 17/04/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

2.1 Bases de cálculo do IRPJ e CSLL

A recorrente alega que os valores apurados nos autos encontram-se incorretos, porque partiram de base de cálculo equivocadas.

Sustenta primeiramente que as Receitas de Prestação de Serviços foram lançadas em duplicidade, *“de modo que a quase totalidade dos serviços prestados apresentaram (SIC) seu valor tanto em Receita com Revenda de Mercadorias quanto em Receita de Prestação de Serviços”* e *“que a análise dos documentos contábeis da fiscalizada, já em poder da Administração demonstram tal afirmação”*e, que *“de modo semelhante, em atenção ao princípio da verdade real, tem-se que, embora apuradas, a Provisão para Devedores Duvidosos e as depreciações de máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado não foram escrituradas nos documentos contábeis da fiscalizada”*.

Conclui que *“é nítida, portanto, a diferença entre a base de cálculo apresentada no Auto de Infração de IRPJ e CSLL e a real base de cálculo que deve ser por trimestre: 1º trimestre – R\$ 0,00, pois houve prejuízo; 2º trimestre – R\$ 178.194,92; 3º trimestre – R\$ 656.098,78 e; 4º trimestre – R\$ 729.794,19”*.

Examinando as alegações da recorrente verifica-se de pronto que as mesmas carecem de comprovação nos autos.

Em sua impugnação a recorrente alegara que as bases de cálculo utilizadas pela fiscalização, que foram extraídas dos seus livros contábeis e fiscais (Lalur) e de suas declarações (DIPJ), estavam erradas, pois a fiscalizada, *“após minucioso levantamento interno”* constatou *“que houveram (SIC) duplicidades na apresentação de receitas às bases de cálculo dos impostos e contribuições”*. Em que pese as alegações, os únicos documentos trazidos aos autos junto com a impugnação consistem em Demonstrações de Resultados do 1º ao 4º Trimestre de 2006, que conteriam as receitas e resultados corretamente apurados (fl. 253/256). Não trouxe prova documental para demonstrar quais receitas haviam sido consideradas em duplicidade e em quais períodos.

No recurso voluntário a recorrente volta a alegar a duplicidade de lançamento de receitas na base de cálculo dos tributos, desta feita detalhando que as receitas de prestação de serviços teriam sido contabilizadas tanto nas contas próprias, como nas contas de Receitas de Revendas de Mercadorias. No entanto, mais uma vez, deixou de trazer aos autos os elementos que e demonstrassem os equívocos e comprovassem suas alegações.

Além disso, a recorrente inova nos argumentos expendidas na sua impugnação ao trazer no recurso voluntário a afirmação de que a base de cálculo do IRPJ e CSLL estariam incorretas também em face de que, *“embora apuradas, a Provisão para Devedores Duvidosos e as depreciações de máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado não foram escrituradas nos documentos contábeis da fiscalizada”*.

Desta feita, pede *“atenção ao princípio da verdade real”*, anexando planilhas (fls 461/464) ao recurso, nas quais relaciona valores que teriam sido deixados de ser contabilizados tanto na constituição da provisão de devedores duvidosos (PDD), como os relativos às quotas de depreciação. Não traz, no entanto, nenhum elemento documental comprobatório de que tais despesas seriam de fato dedutíveis, nem de que não foram de fato consideradas na apuração dos resultados contabilizados.

É interessante citar parte do voto condutor do acórdão nº 03-35.444 da 2ª Turma da DRJ/BSB, para demonstrar a inconsistência das alegações ora aditadas no recurso voluntário:

Reclama a impugnante que, em razão dos prazos curtos, teria sido induzida a levantar valores em duplicidade, acarretando na apuração de valores a maior de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, enviados nas declarações retificadoras de DIPJ e DCTF após o início da ação fiscal. Nesse sentido, apresenta os valores corrigidos, amparados nos “Demonstrativos de Resultado” de fls. 253/256.

Não assiste razão à impugnante. A Fiscalização, a partir do “Termo de Início de Fiscalização”, às fls. 35/36, teve acesso aos livros contábeis mantidos pela contribuinte, estando acostados aos autos extratos do livro Razão, às fls. 154/165, e o LALUR, às fls. 139/153, ambos com termo de abertura em 1º de janeiro de 2006 e o termo de encerramento em 31 de dezembro de 2006.

A título exemplificativo, analisando o IRPJ do primeiro e segundo trimestre de 2006, verifica-se que no livro Razão, a conta IRPJ A RECOLHER, às fls. 156, registra provisão de IRPJ referente ao 1º trimestre/2006 de R\$81.868,23 e adicional de R\$48.578,02, e provisão de IRPJ referente ao 2º trimestre/2006 de R\$166.978,10 e adicional de R\$105.318,73.

São precisamente os valores apurados na DIPJ retificadora, transmitida após o início da ação fiscal, conforme a Ficha 12 A às fls. 77, sendo o lucro real apurado o mesmo do LALUR apresentado às fls. 141 e 144.

Ou seja, resta corroborada a situação descrita pela autoridade fiscal, no “Termo de Encerramento de Fiscalização”, de fls. 195/196, no qual se esclarece, verbis:

(...)o lucro real ora lançado é o mesmo apurado e declarado pela Fiscalizada, conforme cópias anexas dos seguintes documentos: Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR; folhas do livro Razão, onde consta o registro das receitas; DIPJ e DCTF retificadoras (...)

Nesse contexto, mostra-se insubsistente mera alegação da impugnante, alegando que teria apurado incorretamente as bases de cálculo, em razão dos “curtíssimos” prazos para atender as solicitações da Fiscalização. Observe-se que os valores apurados pela autoridade fiscal tomaram como base os livros fiscais da própria contribuinte, elaborados no decorrer do exercício de 2006.

*Ainda, os “Demonstrativos de Resultado” de fls. 253/256 acostados pela impugnante em sua defesa, resultaram em valores a menor de imposto de recolher, pelo fato de terem sido extraídos, **sem nenhuma justificativa**, os montantes referentes a “Receita de Revenda de Mercadorias”, de R\$2.409.160,20 para o 1º Trimestre, R\$2.785.384,20 para o 2º trimestre;*

R\$3.056.640,10 para o 3º Trimestre e de R\$3.042.240,30 para o 4º Trimestre.

Para exemplificar, no 1º Trimestre, na DIPJ retificadora, foram declarados R\$2.409.160,20 como Receita da Revenda de Mercadorias e R\$870.048,50 como Receita da Prestação de Serviços. Por sua vez, no “Demonstrativos de Resultado” de fls. 253, foi informada, como Receita Bruta, apenas o valor de R\$870.048,50. Assim se sucedeu como os demais trimestres.

Ou seja, sem nenhum respaldo probatório, a impugnante descarta parcela substancial das rendas auferidas, e meramente alega que teria apurado valores a maior.

Portanto, mostrou-se correto o procedimento da autoridade fiscal, que, ao deparar-se com a DIPJ original com receitas zeradas, valeu-se da escrituração apresentada pela contribuinte, como já demonstrado, para apurar com precisão dos valores devidos.

Cabe, portanto, ser mantida a apuração do valor principal efetuada pela Fiscalização, para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins.

Assim, além de estarem em contradição com o que fora alegado na impugnação, os argumentos trazidos no recurso voluntário são desprovidos de comprovação.

Ante ao exposto nego provimento ao recurso em relação ao IRPJ e CSLL.

2.2 Bases de Cálculo do Pis/Cofins

A recorrente alega que, do mesmo modo que para o IRPJ e CSLL, “as bases de cálculo para o PIS e a COFINS deve ser minorada (SIC), pois devem incidir as deduções legais relativas à depreciação e à PDD”.

As alegações não têm como prosperar.

Observa-se com relação ao Pis e à Cofins os mesmos problemas identificados para o IRPJ e CSLL, ou seja, as alegações carecem de sustentação dada a falta de elementos comprobatórios.

Neste caso a recorrente sequer demonstra de que maneira as despesas com depreciação ou a provisão de devedores duvidosos afetariam a base de cálculo das referidas contribuições.

Ante ao exposto, nego provimento ao recurso em relação ao Pis e a Cofins.

2.3 Sobre o pedido de redução de multa e juros

A recorrente reclama que os demais valores lançados a título de multas e juros também devem ser corrigidos, “para que se atinja a verdade real, impedindo o enriquecimento indevido do Estado”.

As multas e juros lançados de ofício guardam proporcionalidade com os tributos lançados.

Assim, não sendo alterado o valor devido a título de tributos (principal), não há o que corrigir em relação aos consectários legais (multa e juros).

3. Sobre o pedido de compensação de valores já recolhidos

A recorrente requer ao final que *“deve-se compensar os valores já recolhidos pela ora recorrente, de modo que o seja determinado o efetivo valor remanescente, para que seja (SIC) realizados os devidos pagamentos”*.

Ocorre que todos os valores pagos e/ou declarados em DCTF (créditos constituídos definitivamente) antes da ação fiscal já foram reconhecidos e excluídos do lançamento original pelo acórdão de primeiro grau.

Assim, não subsistem valores a serem compensados, uma vez que os valores remanescentes permaneceram inalterados em face do presente acórdão.

4. Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Luiz Tadeu Matosinho Machado – **Relator**.