



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

Processo n° 10283.720730/2007-30
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-002.067 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria Omissão de Receitas. Créditos bancários de origem não comprovada
Recorrentes PETROLINA DISTRIBUIDORA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO. 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, prorrogação ou alteração do MPF.

NULIDADE. REQUISITOS FORMAIS. INOCORRÊNCIA.

Observados no lançamento os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, afasta-se a alegação de nulidade.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO E DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos caso dos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, ainda que não seja constatado dolo fraude ou simulação, inexistindo pagamento e/ou declaração prévia do débito, ainda que parcial, é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

CRÉDITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL.

A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, caracteriza omissão de receita.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO ALEGADA. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, e, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício interpostos em face do Acórdão nº 01-17.223, de 22 de abril de 2010, proferido pela 1ª Turma da DRJ-Belém/PA, mediante o qual aquele colegiado julgou parcialmente procedente a impugnação, conforme consubstanciado na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NÃO OCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da Fiscalização, não implicando nulidade do procedimento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

CARÁTER INQUISITÓRIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE DE IMPUGNAÇÃO. EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA. INÍCIO DO CONTENCIOSO. A ação fiscal tendente a apurar e constituir o crédito tributário é um procedimento administrativo que pode ter caráter inquisitório. O crédito tributário constituído, por meio de lançamento de ofício, não é definitivo, nem mesmo na esfera administrativa, porque o sujeito passivo tem o arbítrio de exercer o contraditório e a ampla defesa através da impugnação ao lançamento, quando instaura-se o contencioso administrativo fiscal. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa:

VEDAÇÃO AO CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. Não há de se cogitar da materialização das hipóteses de confisco e de ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva quando os lançamentos se pautaram nos pressupostos jurídicos, declarados

no enquadramento legal, e fáticos, esses coadunados com o conteúdo econômico das operações comerciais do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO.CONFISCO.

É inaplicável o conceito de confisco e de ofensa à capacidade contributiva em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa:

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Para que se opere este prazo decadencial mister que o contribuinte tenha efetuado recolhimento, ainda que parcial, do tributo e, ainda, não tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, conta-se o lustro do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova. Nesse caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

ERRO NA BASE DO LANÇAMENTO. Comprovado o erro na informação do valor tributável da infração na base de cálculo do lançamento, mister a exclusão da parte indevida da exação.

CSLL. PIS. COFINS. Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

O litígio instaurado refere-se a lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, por meio de autos de infração em face das seguintes infrações apontadas: Omissão de receita operacional, caracteriza por pagamento efetuado com recurso estranho a contabilidade; Omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Do Termo de Verificação Fiscal verifica-se que o pagamento não escriturado tem origem na remessa de recurso ao exterior em que o nome da recorrente é citado como ordenante da operação e que o lucro foi arbitrado em razão do contribuinte não ter apresentado o Livro Caixa com toda sua movimentação financeira, inclusive bancária, bem como o Livro Registro de Inventário. Sobre a exigência principal foi aplicada a multa de ofício de 75%.

A 1ª Turma da DRJ-Belém exonerou parte das exigências em face da constatação de erro de fato na transposição de valores dos créditos de origem não comprovada apurados na planilha para a apuração da base de cálculo dos tributos lançados.

Tendo em vista que a exoneração do crédito, procedida por meio do acórdão recorrido extrapola o limite previsto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, foi interposto o recurso de ofício.

A interessada foi cientificada do acórdão recorrido em 07 de junho de 2010 (e-fls. 995), tendo apresentado recurso voluntário em 30/06/2010 (e-fls. 1005/1101).

Em seu recurso voluntário, a recorrente reapresenta as razões trazidas na impugnação que, por estarem bem sistematizadas no acórdão recorrido, delas me valho para fins desse relato, *verbis*:

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 14/12/2007. Foi apresentada uma peça impugnatória em 14/01/2008 (fls. 823-923), na qual foi alegada em síntese que:

Da nulidade do MPF por vício Formal

1. Foram tributados os valores objeto de transferências entre contas do mesmo titular, redução de saldo devedor de CPMF, devoluções de cheques, resgates de aplicações financeiras e estornos;
2. Houve erro no levantamento dos valores da base de cálculo do lançamento, nos meses de jan a dez/2001, dificultando a defesa da impugnante, ante a falta de critérios claros na feitura do Auto de Infração;
3. O MPF não observou os preceitos da Portaria SRF nº 3.007/2001;
4. Estes fatos revelam o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que torna nulo os atos administrativos relativos ao MPF e ao lançamento;
5. A autoridade fiscalizadora não observou a obrigatoriedade de ciência pelo contribuinte das prorrogações de validade do MPF. O que torna os atos dele decorrente nulos por ofensa aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa;
6. Não é verdade que a Portaria MPF tenha normas de âmbito exclusivamente interno da Administração, sem eficácia para subtrair a competência da autoridade fiscal conferida pelo CTN. Nesse sentido vem se inclinando o Conselho de Contribuintes;

Da nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa

7. Configura-se obstrução ao contraditório e à ampla defesa o embaraço e a dificuldade de entendimento da infração praticada;

Do princípio da legalidade

8. A falta de prorrogação do MPF constitui violação dos arts. 12, 13, 15 e 16 da Portaria SRF 3007/2001;

9. Após a extinção do MPF, por decurso de prazo, a continuidade e conclusão do procedimento fiscal está condicionada a substituição da autoridade-fiscal;
10. A possibilidade de ciência das prorrogações pela *internet* e a falta de relevância jurídica prestada pelo Conselho de Contribuintes à Portaria SRF 3007/2001 não justifica a violação deste ato normativo pela RFB;
11. A Portaria SRF 3007/2001 integrou a legislação tributária na condição de norma complementar, pois sua edição veio regulamentar os artigos 194 e 196 do CTN;
12. Os artigos 3º e 142, parágrafo único, do CTN delegaram à autoridade administrativa o poder normativo para regular o exercício de competência e os poderes das autoridades em matéria de fiscalização;
13. Cumpre distinguir *competência* do *exercício de competência* tributária. Aquela consistente no poder ou autoridade conferida ao agente fiscal por lei formal, esta consistente na atuação desse poder segundo normas da legislação tributária;

Da ofensa ao princípio da moralidade administrativa

14. O descumprimento do dever de comunicar ao contribuinte a habilitação da autoridade fiscal para prosseguir nos trabalhos de fiscalização representa ofensa ao princípio da moralidade administrativa;
15. A omissão de receita, com base em extratos bancários, não constitui fato gerador do imposto de renda;
16. Em meio aos valores constantes do Demonstrativo de Depósitos de Origem não Comprovada, constam vendas efetivadas para órgãos Públicos, já tributados na fonte;

Da improcedência do lançamento dos depósitos bancários

17. A infração de omissão de receitas só seria cabível se a empresa fosse optante pelo lucro presumido;
18. A renda representa um ganho econômico (acréscimo patrimonial, produto do capital ou do trabalho) medido num certo lapso temporal, o que não é o caso de um mero depósito bancário;
19. A validade do lançamento com base em depósitos bancários é tão balouçante que o art. 9º do Decreto-lei nº 2.471/88 determinou que fossem cancelados e arquivados os processos administrativos, bem como os débitos, que tivessem origem em dados bancários;
20. A Súmula nº 182 do extinto TFR, considerou ilegítimo o lançamento do imposto de renda com base em depósitos bancários;
21. No lançamento com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96 é imperiosa a comprovação da renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza;

-
22. O lançamento constituído com base nos depósitos bancários só é admissível se comprovado onexo causal entre os depósitos bancários e o acréscimo patrimonial. Exigência prevista no art. 6º da Lei nº 8.021/90;

Da multa aplicada

23. A penalidade exigida não atende aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco;

Da ofensa à capacidade contributiva

24. Não se pode admitir que o IR recaia sobre o rendimento bruto da impugnante uma vez que o CTN consagrou a teoria do acréscimo patrimonial;
25. A exação exigida assume nítidas feições de confisco, pois transgride as lindes da capacidade contributiva;

Da ausência do fluxo financeiro

26. A omissão de receitas não está comprovada porque falta o levantamento do fluxo financeiro exigido por lei;
27. O auto de infração não pode prosperar pelo fato de não haver um confronto entre as informações da DIPJ e a movimentação financeira conseguida via quebra administrativa do sigilo bancário;
28. A autoridades lançadoras mentiram ao aduzirem que foram excluídas do lançamento as transferências entre mesma titularidade, os estornos e as devoluções de cheques depositados. É o que se depreende do *Demonstrativo da Base de Cálculo Errôneo Levantada pela Fiscalização* (fl. 881-882);
29. O lançamento dos depósitos bancários incluiu a receita declarada na DIPJ;
30. Os valores levantados no demonstrativo *Depósitos/Créditos de Origem não Comprovada* são diferentes dos totalizados pela fiscalização na base de cálculo utilizada no lançamento, o que invalida o Auto de Infração. É o que se observa pelo demonstrativo de folha 884;

Da preliminar de nulidade por cerceamento da defesa

31. Mesmo que as supostas receitas omitidas não estivessem escrituradas, não haveria nenhuma ilegalidade no procedimento da recorrente, posto que poderia escriturar somente o Livro Caixa;
32. A fiscalização reteve por um período abusivo a documentação da impugnante, tolhendo sua ampla defesa;

Da decadência

33. A totalidade dos lançamentos, referentes aos 1º, 2º e 3º trim/2002, está atingida pela decadência, na forma do art. 150, §4º, do CTN;

-
34. Nem se pretenda a não aplicação do art. 150, §4º, do CTN, pois a simples omissão de receitas não é fraude;

Da utilização de documento de língua estrangeira

35. As provas documentais trazidas pela fiscalização encontram-se em língua estrangeira – não conhecida pela recorrente - sem a devida tradução para o vernáculo;
36. Estes documentos jamais poderiam embasar o lançamento, nos termos do art. 224 do CC e art. 157 do CPC;
37. A falta de tradução cerceia a ampla defesa da recorrente;

Da incerteza da capitulação legal

38. O auto de infração descreve de maneira genérica e abstrata os fatos que embasaram o lançamento, o que restringe a contestação específica da impugnante e torna incerta a capitulação legal invocada para sustentar o lançamento;
39. O lançamento fiscal não especificou claramente a suposta infração que ensejou a presunção legal;
40. A exemplo no item IV do Relatório de Fiscalização não é possível esclarecer se a recorrente era ordenante ou beneficiário das remessas; se fez remessas ao exterior; se seria detentora de conta bancária no exterior; se era proprietária dos recursos financeiros;
41. A base legal do lançamento varia de acordo com a qualificação do infrator, se *ordenante* ou *beneficiário*. Do primeiro exige-se prova da origem dos valores, do segundo, a prova de que os valores recebidos não foram sonegados;
42. Como ordenante, nunca poderia ser autuado por omissão de receitas;
43. Para os ordenantes aplica-se as normas do acréscimo patrimonial a descoberto estampados no art. 55, XIII, 806 e 807, do RIR/99, e para os beneficiários, as regras para omissão de receitas do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais. Assim, dele conheço.

Aprecio inicialmente as alegações preliminares de nulidade suscitadas.

Da nulidade por falta de ciência da prorrogação do MPF.

A recorrente suscita a nulidade do lançamento em face da suposta inobservância das normas relativas à emissão e prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, notadamente a ausência de intimação das prorrogações ocorridas no curso do procedimento fiscal.

Examinando os autos (e-fls. 2 e 3), constata-se que o MPF foi emitido em 22 de maio de 2007, com prazo de 120 dias, e foi objeto de duas prorrogações, cada uma delas pelo prazo de 60 dias, tendo como validade final a data de 17 de janeiro de 2008.

O lançamento foi cientificado à interessada em 14/12/2007 (AR Postal - e-fls. 853), juntamente com o Demonstrativo de Prorrogação do MPF.

Com efeito, o lançamento foi realizado dentro do prazo de validade do MPF e disto foi cientificado o sujeito passivo.

Assim, o questionamento da interessada se resume à ausência de ciência da primeira prorrogação do MPF, ocorrida em setembro de 2007.

A Portaria RFB. nº 4.066/2007, que disciplinava a emissão do MPF à época dos fatos, ora analisados, estabelecia em seu artigo 13 que o MPF poderia ser prorrogado por intermédio de registro eletrônico pela autoridade emitente e estaria disponível para consulta pelo contribuinte, na internet, mediante o mesmo código de acesso fornecido ao início do procedimento fiscal (§ 1º).

Disponha, também, a referida portaria que a autoridade fiscal responsável pelo procedimento fiscal forneceria ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet (§ 2º).

O contribuinte, portanto, dispunha, desde logo, acesso ao controle do prazo de validade do MPF, mediante o simples acesso ao sítio da RFB na internet, mediante utilização do código de acesso fornecido no início do procedimento fiscal.

Assim, não houve qualquer prejuízo à interessada, pois se dúvida tivesse quanto à validade do procedimento fiscal, bastaria ter acessado a página da Receita Federal na internet e consultado a situação do MPF.

Além do que foi relatado, impende observar que 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 devido.

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 que dispõe que esta atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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 4.066/2007 “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. 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)

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

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, prorrogação e ciência do instrumento de controle administrativo denominado Mandado de Procedimento Fiscal.

Da nulidade por cerceamento do direito de defesa

A recorrente suscita, também, a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, em decorrência do embaraço e dificuldade no entendimento das infrações praticadas.

Conforme já observado acima, os autos lavrados atenderam a todos os requisitos fixados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não apresentando qualquer vício a ensejar a sua nulidade, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A decisão recorrida rejeitou a alegação pelos seguintes fundamentos:

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal.

O autuado, por outro lado, teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo sido concedido aos mesmos o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que receberam, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Por fim, o contribuinte tomou ciência do mesmo, exercendo amplamente o seu direito de defesa, conforme impugnação recebida e conhecida de fls. 823-923.

Outrossim, a ação fiscal tendente a apurar e constituir o crédito tributário é um procedimento administrativo que pode ter caráter inquisitório. Todavia, o crédito constituído no curso do procedimento fiscal não é definitivo, nem mesmo na esfera administrativa, pois o sujeito passivo tem o arbítrio de apresentar sua impugnação ao lançamento no prazo de trinta dias a contar da ciência (arts. 10, V, e 15, Decreto 70.235/72), quando exercita o contraditório e a ampla defesa, instaurando a fase contenciosa do lançamento. Para tanto, é imprescindível que o sujeito passivo tenha a exata compreensão de todos elementos que constituem o ilícito tributário aventado pelo Auto de Infração.

No caso concreto, o *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 522-526), que é parte integrante do *Auto de Infração*, descreve de maneira inequívoca os fatos que fundamentaram a caracterização das infrações cometidas pela recorrente (omissão de receita, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada; omissão de receita, caracterizada por pagamentos efetuados com recursos estranhos a escrituração). O enquadramento legal das infrações, descritas nos *Autos de Infração*, por sua vez, cita as disposições legais infligidas e aplicáveis ao caso. A *intimação* do Auto de Infração, por sua vez, convoca o sujeito passivo pagar ou impugnar o débito constituído para com a Fazenda Nacional, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do lançamento.

De efeito, a recorrente equivoca-se ao alegar o cerceamento do direito de defesa, porque tomou conhecimento pormenorizado da infração imputada e recebeu a oportunidade de apresentar seu recurso ao lançamento, tendo inclusive exercido esse direito.

A recorrente ainda suscita cerceamento do direito de defesa pela retenção abusiva de sua documentação por parte da fiscalização.

Ocorre que a recorrente não identifica quais documentos foram retidos de forma abusiva, não discrimina o lapso de tempo em que estes documentos foram retidos indevidamente, nem demonstra o prejuízo concreto proporcionado pela suposta retenção abusiva. Pelo que, desconheço a alegação por ser genérica e não comprovar os fatos alegados.

Compulsando os elementos dos autos, não tenho qualquer reparo à conclusão da autoridade julgadora *a quo*.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Da preliminar de decadência do lançamento

A recorrente alega que os créditos referentes aos 1º, 2º e 3º trim/2002, estão atingidos pela decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

A questão do prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício dos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação foi definida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no REsp. 973.733/SC, julgado no rito de recursos repetitivos estabelecidos no art. 543-C do antigo CPC, conforme ementa, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREs p 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi,

"Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

No presente caso, o lançamento foi realizado com aplicação da multa de ofício de 75%, ausente, portanto, a acusação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

Assim, importa verificar se ocorreram pagamentos e/ou declaração de débitos, ainda que parciais, relativamente aos períodos de apuração do ano-calendário de 2002, que poderiam estar decaídos, conforme alega a recorrente, caso sujeitos ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ao exame dos autos, embora citado no Termo de Verificação Fiscal, como tendo sido anexadas, verifico que não constam as declarações de rendimentos (DIPJ), nem tampouco se foram apresentadas DCTF's nos períodos examinados e se foram ou não realizados pagamentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Examinando-se, todavia, os autos de infração lavrados, constata-se que nos campos destinados a informar os valores declarados pelo contribuinte (e-fls. 794, 809, 824, 840), passíveis de dedução/compensação com os valores apurados, foram informados valores zerados, denotando-se que não existiam pagamentos, nem declaração constitutiva de débitos.

Por outro lado, a recorrente não apresentou qualquer comprovação de que teria efetuado recolhimentos no período e tampouco pleiteou qualquer compensação em face de valores eventualmente declarados/recolhidos que teriam deixado de ser compensados no lançamento, o que corrobora a inexistência de recolhimento.

Ante ao exposto, e tendo em vista a obrigatoriedade de observância do entendimento do STJ, exarado no rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, rejeito a preliminar de decadência suscitada.

Mérito

Da omissão de Receitas apurada com base em créditos bancários de origem não comprovada.

A recorrente alega que a presunção de omissão de receitas pela falta de comprovação da origem dos créditos em conta bancária não restou caracterizada, uma vez que os depósitos em contas bancárias não constituiriam fato gerador do imposto de renda.

A recorrente traz à baila a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e cita jurisprudência no sentido de que seria inválida a omissão de receitas com base em depósitos bancários sem a comprovação da renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza. Suscita que o lançamento realizado com base nesta presunção legal só seria admissível se comprovado o nexo causal entre os depósitos bancários e o acréscimo patrimonial.

Ocorre que tanto a Súmula 182 do extinto TRF quanto a jurisprudência citada pela recorrente se reportam à presunção legal que foram estabelecida no art. 6º da Lei nº 8.021/90. Após a vigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96 ela perdeu sentido, face à inovação legislativa introduzida, que atingiu pontos basilares nos quais se fundava. A jurisprudência do Carf orienta-se neste sentido, *verbis*:

“OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA nº 182/TRF – Na hipótese de existência de depósitos bancários não escriturados, se a empresa não provar, mediante razoável correlacionamento individualizado, que sua origem é a escrita regularmente contabilizada e que os saldos de caixa englobam os montantes em depósito, torna-se correta a ação fiscal que adiciona à receita bruta contabilizada os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. (Acórdão 103-19781, publicado no D.O.U de 17/03/1999)

O lançamento, ora sob exame, por sua vez, se fundamenta no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Se equivoca, também, a recorrente quanto à alegação de que o Fisco teria tratado depósitos bancários como renda.

A presunção legal, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, é de que os créditos bancários de origem não justificada pelo titular da conta junto a instituição financeira, caracteriza omissão de receitas.

Assim, os depósitos em conta bancária cuja origem não foi justificada constituem-se em receita omitida e não em renda.

Somente após a apuração do lucro, nos termos do art. 532 do RIR/99, com base em tal receita omitida, é que se chega ao lucro, o qual para ser objeto de tributação, independe de sua destinação posterior.

Assim, descabe alegação de que o mero depósito constitui presunção de renda, na medida em que o regime de tributação adotado no lançamento (lucro arbitrado) é quem apura a parcela da receita que se caracteriza como renda tributável.

Quanto às alegações de que entre os valores tido como não comprovados pela fiscalização estariam incluídas vendas efetuadas a órgãos públicos, que já teriam sido tributadas, e, ainda, de que existiriam erros na planilha por não terem sido excluídas transferências, estornos e devoluções de cheques depositados, entendo que a questão restou bem enfrentada no acórdão recorrido, *verbis*:

No que diz respeito à origem dos créditos bancários oferecidos a tributação, a recorrente alega que, em meio aos valores constantes do Demonstrativo de *Depósitos/Créditos de Origem Não Comprovada*, constam vendas efetivadas para órgãos Públicos, já tributadas na fonte, bem como receitas declaradas na DIPJ. Todavia a recorrente não traz prova de suas alegações. Também não comprova que a receita das supostas vendas a órgãos públicos foi oferecida a tributação (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Pelo que, por falta de prova, nego provimento à alegação.

A recorrente suscita erro na base de cálculo do lançamento, referente aos meses de jan a dez/2001. Ocorre que este período sequer fez parte do lançamento.

A recorrente também alega que não foram excluídas do lançamento as transferências entre mesma titularidade, os estornos e as devoluções de cheques depositados, conforme *Demonstrativo da Base de Cálculo Errôneo Levantada pela Fiscalização* (fl. 881-882), elaborada pela recorrente. Todavia, os valores levantados pela recorrente são genéricos, totalizados por trimestre, quer dizer, não individualizam a transferência entre mesma titularidade, os estornos e as devoluções de cheques depositados, tal como exige §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Por essa razão, não acolho o argumento da recorrente.

No que concerne à alegação da recorrente de que a exigência fiscal atenta contra os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, entendo que tal insurgência é dirigida à capitulação legal que amparou o lançamento, que não pode ser objeto de manifestação deste órgão julgador, nos termos da Súmula CARF nº 2¹.

Ante ao exposto, rejeito as alegações da recorrente sobre esta matéria.

Da omissão de receitas em face de pagamentos não escriturados

A recorrente traz duas alegações que, se acatadas, implicariam na nulidade da atuação com relação a esta infração.

¹ Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em primeiro plano, a recorrente alega que as provas documentais trazidas pela fiscalização encontram-se em língua estrangeira sem a devida tradução para o vernáculo, que não poderia embasar o lançamento, nos termos do art. 224 do CC e art. 157 do CPC.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação, nestes termos:

Os documentos suscitados pela recorrente estão às folhas 720-726. Tais documentos são pertinentes à infração de omissão de receita operacional, caracterizada por pagamento efetuado com recurso estranho a contabilidade.

Ocorre que os demais documentos anexados pela fiscalização aos autos, a saber, o *Laudo de Exame Econômico-Financeiro* (fls. 689-699), elaborado pela perícia da Polícia Federal, a *relação das operações* em que o contribuinte consta como ordenante da remessa de divisas ao exterior (fl. 688), a *cópia da ordem de pagamento* relacionada ao contribuinte (fl. 700), os *demais documentos anexados ao Memorando Circular Cofis/GAB nº 2004/0652* (fls.703-707, 708-719 e 727-747), corroborados com o *Demonstrativo de Remessas ao Exterior* (fl. 685) e os fatos narrados no *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 524-526) não deixam dúvidas quanto à infração imputada à recorrente, prescindindo, portanto, que os documentos de fls. 720-726 sejam traduzidos para o vernáculo, posto que não houve prejuízo à defesa da recorrente.

Penso que, de fato, os documentos colacionados aos autos, em que pese parte deles estar transcrito em língua inglesa, apontam claramente a existência de remessa feita pela interessada a beneficiário no exterior, fato este não contestado pela recorrente.

Assim, entendo que os elementos trazidos aos autos, que foram obtidos mediante compartilhamento autorizado pela Justiça Federal de provas colhidas em processo judicial, revelam-se hábeis e idôneos para fins de comprovar a imputação do Fisco.

Noutro giro, a recorrente questiona a capitulação legal, alegando que o auto de infração descreveu de maneira genérica e abstrata a infração, o que dificultaria a sua impugnação e tornaria incerta a capitulação legal invocada para sustentar o lançamento.

O colegiado *a quo* assim se pronunciou:

Equivoca-se a recorrente.

Os fatos narrados no item 1.2 - *Omissão de Receitas: Pagamento Efetuado com Recursos Estranhos à Escrituração* do *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 524-526), são cristalinos quanto à caracterização da infração imputada à recorrente, qual seja, a omissão de receita presumida a partir de pagamento não escriturado, efetuado pela pessoa jurídica.

Tal pagamento foi obtido a partir da remessa irregular de recursos ao exterior, em que o nome da recorrente aparece como ordenante da operação (fls. 685, 689-699).

A infração tem suporte legal no art. 40 da Lei nº 9.430/96, que foi o mesmo utilizado pela autoridade lançadora no enquadramento legal da infração no Auto de Infração:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Com efeito, não há dúvidas quanto à infração oposta à recorrente.

Também entendo que a capitulação legal e a descrição feita pela autoridade fiscal no TVF esteja suficientemente clara, não deixando margem à qualquer dúvida quanto ao enquadramento da infração, motivo pelo qual rejeito a alegação.

Da multa de ofício aplicada

A recorrente alega que a penalidade aplicada ofende os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Conforme já observado neste voto, a alegação de inconstitucionalidade de lei não pode ser objeto de apreciação por este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Tributação Reflexa: CSLL, PIS e Cofins

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento das contribuições sociais: CSLL, PIS e Cofins, as conclusões relativas ao IRPJ.

Assim, nego provimento ao recurso também em relação a estas contribuições.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

A decisão recorrida exonerou parte da exigência relacionada à omissão de receitas com base em créditos bancários de origem não comprovada ao identificar a ocorrência de erro de fato na transposição de valores das planilhas de apuração da base de cálculo do mês de fevereiro de 2003 para o auto de infração, *verbis*:

A recorrente aduz ainda que os valores levantados no demonstrativo *Depósitos/Créditos de Origem não Comprovada* são diferentes dos totalizados pela fiscalização na base de cálculo utilizada no lançamento, conforme demonstrativo de folha 884, elaborado pela recorrente.

De fato, com base no demonstrativo *Depósitos/Créditos de Origem não Comprovada*, elaborado pela fiscalização, a receita omitida, decorrente dos depósitos bancários, referente ao 1º trimestre de 2003, totaliza R\$ 6.252.204,99. Entretanto o valor tributável desta infração, apurado na base de cálculo do lançamento, foi de R\$ 27.992.204,99. O vício apontado é decorrente da inserção equivocada, na base de cálculo do lançamento, da receita omitida, referente ao mês de fev/2003, decorrente dos depósitos bancários. De efeito, autoridade lançadora apurou uma receita omitida de R\$ 2.418.192,73 (fl. 582), porém, por lapso, inseriu na base do lançamento uma receita tributável de R\$ 24.158.192,73 (fl. 750). Logo,

Processo nº 10283.720730/2007-30
Acórdão n.º 1302-002.067

S1-C3T2
Fl. 1.663

deve ser excluído da base do lançamento o valor tributado indevidamente, no montante de R\$ 21.740.000,00 (24.158.192,73 - 2.418.192,73), referente ao mês de fevereiro de 2003.

Trata-se de evidente erro de fato, constatável *primo icto oculi*, oportunamente identificado e corrigido pelo colegiado de primeiro grau, não havendo reparo à decisão proferida.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado