

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2



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

Processo nº 10580.003111/2006-41
Recurso nº
Acórdão nº 1201-000.788 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2013
Matéria IRPJ e REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente EMPAV CONSTRUTORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - REABERTURA DE FISCALIZAÇÃO

Tendo sido a primeira fiscalização encerrada sem exame, a segunda fiscalização sobre o mesmo período não é um mero prosseguimento daquela, tratando-se de uma nova. A segunda Fiscalização foi iniciada sem que tenha havido ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil, como exigido por lei, indicando o motivo para a nova Fiscalização. Tendo em vista que o art. 906 do RIR/99, legislação específica, dispõe que a autorização expressa é um requisito para a existência da nova Fiscalização, sua falta leva à nulidade substancial da mesma, não obstante a regra de nulidade expressa do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 dela não dispor expressamente. Trata-se de regra criada por lei específica e que macula de forma insanável todo o procedimento de Fiscalização, vez que sem a autorização, como disposto expressamente na letra da lei, a mesma não pode ocorrer. Não obstante o lançamento estar formalmente perfeito, não há o que ser sanado. Por sua vez, insanável a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal que lhe deu causa, vez que não há como se obter uma autorização retroativa para o início do procedimento de fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, para declarar a nulidade do lançamento por vício substancial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto (Relator) que declarava a nulidade do

lançamento por vício formal e Carlos Mozart Barreto Vianna, que não admitia nulidade no lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Almeida Blanco.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Almeida Blanco – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Carlos Mozart Barreto Vianna (Suplente Convocado), Marcelo Cuba Netto, Gilberto Baptista (Suplente Convocado), André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 15-11.926, exarado pela 2ª Turma da DRJ em Salvador – BA.

Em razão de conter os elementos necessários à compreensão dos fatos e dos fundamentos que permeiam o litígio, tomo de empréstimo o relatório contido na Resolução nº 1202-00053, exarada pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fl. 591 e ss.):

Trata o presente processo de Autos de Infração que pretendem a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 1.220.951,60 (um milhão duzentos e vinte mil novecentos e cinqüenta e um reais e sessenta centavos), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 140.057,02 (cento e quarenta mil cinqüenta e sete reais e dois centavos), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor de R\$ 389.047,33 (trezentos e oitenta e nove mil quarenta e sete reais e trinta e três centavos), e à Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor de R\$ 84.293,56 (oitenta e quatro mil duzentos e noventa e três reais e cinqüenta e seis centavos), acrescidos de multa de ofício agravada e dos juros de mora, totalizando R\$ 5.076.717,32 (cinco milhões setenta e seis mil setecentos e dezessete reais e trinta e dois centavos).

De acordo com a "descrição dos fatos", de fls. 06 e 07, foi efetuado o arbitramento do lucro, referente aos períodos de apuração ocorridos no ano-calendário de 2002, com base no artigo 530, inciso VI, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), tendo em vista que a contribuinte não manteve em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas,

Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

A base de cálculo do Lucro Arbitrado foram os valores das receitas correspondentes aos depósitos bancários de origem não comprovada, tendo sido capitulados no enquadramento legal os artigos 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e os artigos 532 e 537 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 31 a 34) constam as seguintes informações:

- a ação fiscal em foco teve como objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias referentes aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, no ano-calendário de 2002;

- através do Termo de Início de Ação Fiscal de 21/03/2005, a contribuinte foi intimada a apresentar: a comprovação da entrega da DIPJ/2003, relativa ao ano-calendário de 2002; os livros Diário, Razão e Lalur, do período de janeiro de 2000 a dezembro de 2004; o ato constitutivo e suas alterações, uma declaração informando da existência de ação judicial referente a tributos e contribuições administrados pela SRF e o preenchimento de planilhas com informações sobre bases de cálculo das contribuições devidas;

- tendo em vista que o sujeito passivo não atendeu o Termo de Início de Ação Fiscal, foi reintimado, em maio de 2005, a apresentar os elementos solicitados no referido termo;

- a contribuinte também não atendeu o termo de reintimação. Desta forma, foi reintimado, em julho de 2005, a apresentar, além dos elementos descritos nos termos anteriores, os extratos bancários das suas contas mantidas junto a instituições financeiras;

- uma vez que a contribuinte não atendeu a nenhuma das intimações emitidas pela fiscalização, inclusive a que requereu os seus extratos bancários, não restou alternativa à autoridade fiscal, senão a de requerer junto às instituições financeiras os extratos bancários referentes à movimentação financeira do ano-calendário de 2002;

- desta forma, foram emitidas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira — RMF, para as seguintes instituições financeiras: BANCO PINE S/A; BANCO RURAL S/A; BRADESCO S/A; BANCO CAPITAL S/A; BANCO DO NORDESTE DO BRASIL S/A; CAIXA ECONÔMICA FEDERAL e BANCO DO BRASIL S/A, procedimento este baseado na Lei nº 9.430, de 1996, art. 33; Lei nº 9.311, de 1996, §§ 2º e 3º do art.

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

11; Lei Complementar nº 105, de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 2001;

- de posse dos extratos bancários das contas de depósito do sujeito passivo, a fiscalização procedeu à conciliação entre estas. Após a exclusão dos valores sobre os quais foi possível a constatação de que eram apenas transferências entre as contas da mesma titularidade da contribuinte ou operações de empréstimos, elaborou-se o ANEXO 1, anexado ao Termo de Intimação Fiscal nº 05, emitido em 28/11/2005;

- através do Termo de Fiscalização nº 05, a fiscalizada foi intimada a comprovar as origens dos recursos que justificassem os valores creditados nas suas contas de depósito, cujos bancos e respectivas contas foram relacionados no referido ANEXO 1. A contribuinte também não respondeu a mais este termo;

- buscando dar amplo direito de defesa ao sujeito passivo, a fiscalização emitiu dois termos de reintimação, em 22/12/2005 e em 13/02/2006, com o teor do Termo de Intimação nº 05. Também não houve resposta;

- destarte, considerando que a contribuinte não comprovou a origem dos recursos que justificassem os valores creditados nas suas contas de depósito, mantidas nas instituições financeiras acima citadas, ficou constatada a omissão de receitas, de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

- para atender ao § 1º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e para a correta apuração dos impostos e contribuições devidos, elaboramos o DEMONSTRATIVO DE DEPÓSITOS NÃO COMPROVADOS, o qual relaciona os valores dos créditos não comprovados nas contas do sujeito passivo, classificados em ordem crescente de data;

- a contribuinte foi reiteradamente intimada. Foram cinco termos de intimação, para apresentar os livros contábeis, o recibo de entrega da declaração do ano-calendário de 2002, entre outros documentos. Entretanto, não se manifestou nem prestou nenhum esclarecimento;

- cabe o esclarecimento de que, no decorrer da fiscalização, constatou-se que o sujeito passivo foi submetido a procedimento fiscal amparado pelo MPF nº 05.1.01.00-2004-00037-0, através do qual apresentou os seguintes livros e documentos: Livro Diário dos anos de 1999, 2000 e 2001; Livro Razão de 1999; Livro de Apuração do ISS, escriturado até junho de 2002; Balancetes de verificação do ano-calendário de 1999; Livro Registro de Documentos Fiscais e Termos de ocorrências; Contrato Social e Alterações; Inventário e cópias de quatro contratos de prestação de serviços. A época, a contribuinte justificou a não apresentação do Livro Diário do ano-calendário

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

Autenticado digitalmente em 20/12/2013 por ANDRE ALMEIDA BLANCO, Assinado digitalmente em 20/12/2013

por ANDRE ALMEIDA BLANCO, Assinado digitalmente em 17/02/2014 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

Impresso em 20/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de 2002, haja vista que este estava de posse do Poder Judiciário, uma vez que a empresa estava em processo de concordata;

- quanto ao Livro Razão do ano-calendário de 2002, mesmo após várias intimações, a fiscalizada não o apresentou, bem como não houve a entrega da DIPJ — Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, ano-calendário de 2002, exercício de 2003;

- desta forma, a fiscalização obrigou-se a promover o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, com base no inciso VI do artigo 530 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999);

- o Lucro Arbitrado foi apurado com base na receita bruta conhecida, com base nos artigos 532 e 537 do RIR/1999;

- tendo em vista que a contribuinte não justificou a origem dos recursos depositados e suas contas de depósito, não sendo possível, portanto, identificar de qual atividade houve a omissão de receita, foi utilizado o percentual de 38,4% para a apuração do lucro arbitrado;

- foi apurada de forma reflexa, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, referente aos anos-calendário de 2002, tendo em vista a constatação de omissão de receita, em conformidade com o artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995;

- foram apurados a Contribuição para o Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, de forma reflexa, em conformidade com o artigo 91 do Decreto e 4.524, de 2002, tendo em vista que foi constatada a omissão de receita por parte da contribuinte;

- tendo em vista que a contribuinte, mesmo após reiteradas intimações, não apresentou todos os elementos e não prestou os esclarecimentos solicitados, essenciais correta apuração dos tributos e contribuições do ano-calendário de 2002, configurando assim embaraço à fiscalização, foi aplicada multa de 112,50%, em conformidade com a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de 1996, art. 44, inciso I, § 2º;

- em razão da infração apurada, verificou-se insuficiência nos recolhimentos referentes ao IRPJ, CSLL, Cofins e Pis, referentes ao ano-calendário de 2002, conforme demonstrado no presente Auto de Infração.

A contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 05/04/2006, impugnando-os em 04/05/2006, por seu procurador, devidamente constituído (Instrumento de Mandato às fls. 5), sob os argumentos expostos a seguir:

- a EMPAV foi intimada por preposto da Delegacia da Receita Federal em Salvador, em 17/02/2004 (cópia anexa), sendo que

entre os itens solicitados estavam: livros Diário e Razão e extratos bancários de todas as contas, período de janeiro a dezembro de 2002;

- através de carta datada de 18/03/2004, protocolada na DRF/Salvador em 19/03/2004 (cópia anexa), foram entregues os documentos e extratos citados e esclarecidos fatos que impediam a empresa de apresentar alguns livros. Como fato principal, foi informado que a EMPAV está em processo de concordata desde 01/07/2002, por isso o Livro Diário de 2002 encontra-se em poder do Juiz, conforme certidão anexa à referida carta;

- em face do acima exposto, não foi possível atender às intimações posteriores, solicitando esclarecimentos quanto à origem de depósitos bancários, uma vez que os documentos necessários para tais esclarecimentos encontram-se em poder dessa Delegacia. Este fato foi comunicado por diversas vezes aos prepostos que ligaram cobrando tal atendimento;

- a fim de demonstrar que nunca houve a omissão no registro dos valores depositados em conta bancária, está anexando à presente cópia do Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado, apurado em 01/07/2002, que registra receitas no montante de R\$ 15.742.142,28 e contas a receber no montante de R\$ 7.607.421,32, valores estes superiores ao montante levantado junto aos bancos e utilizado para base de cálculo de arbitramento;

- por todo o exposto, é que a impugnante espera que se aprecie o caso e julgue improcedente o lançamento, cancelando a exigência tributária e mande que a documentação retida nesta Delegacia seja liberada para que a contribuinte conclua o término do registro do exercício de 2002 e apresente a sua DIPJ apurando corretamente, se houver, o imposto devido, com o que estará praticando ato da mais inteira e inescusável justiça.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 338 a 348) negou provimento a defesa, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O imposto, devido trimestralmente no decorrer do Ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA DE OFICIO AGRAVADA.

Aplica-se a multa de ofício agravada quando a contribuinte não presta os esclarecimentos solicitados por meio de reiteradas intimações fiscais.

Dentre os fundamentos da referida decisão, cabe destacar:

- que o lançamento foi realizado pelo lucro arbitrado, pois a impugnante deixou de apresentar o Livro Razão com escrituração referente ao ano-calendário de 2002, a despeito de ter sido reiteradamente intimada por período aproximado de 12 meses. Considerou como receita conhecida, aquela representada pelos depósitos bancários efetuados em contas-correntes de titularidade da contribuinte.

- que a despeito da impugnante alegar que os documentos e extratos encontravam-se na posse da DRF, tal fato se refere a fiscalização anterior, não restando comprovado pela carta anexada (fiscalização anterior) a entrega de documentos relativos ao ano-calendário de 2002, que pudessem impedir a contribuinte de comprovar a origem dos depósitos e apresentar o Livro Razão de 2002.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do julgamento de primeira instância em 08/01/2007, por meio de ciência postal, conforme AR de folha 352, a interessada ingressou, em 07/02/2007, com recurso voluntário de fls. 353/369 e documentação anexa, alegando, em síntese:

1 - Que a recorrente foi alvo de fiscalização anterior, quando apresentou diversos livros e documentos (anexo II e III). Ao ser aberta nova fiscalização informou ao Auditor Fiscal que os documentos já haviam sido entregues em fiscalização anterior e se encontravam em poder da Receita Federal.

2 - Cerceamento do direito de defesa, por retenção de documento.

Em razão da retenção dos documentos ficou impossibilitada de elaborar sua defesa, juntando anexos II, III, IV e V que revelam que os documentos foram entregues ao fisco no decorrer do ano de 2004 e que só foram restituídos após o julgamento de primeira instância.

3 - Nulidade do auto de infração da nova fiscalização.

Que foi alvo de duas fiscalizações de imposto de renda sobre o mesmo período de apuração (ano-calendário de 2002) sem haver ordem escrita para segunda fiscalização, conforme determina do art. 906 do RIR.

4 - Arbitramento sem previsão legal.

Que não é possível a utilização de presunção legal de omissão de receita como receita bruta conhecida para fins de tributação pelo lucro arbitrado, até por restar consignada a presunção legal no art. 287 do RIR, que pertence ao subtítulo III — Lucro Real.

Como não era a receita conhecida, o fisco deveria ter adotado a tributação recomendada por um dos incisos do art. 535.

5 - Não se pode exigir a exibição de documento quando esta deficiência é a motivação do arbitramento.

Que não se pode tributar valores por falta de exibição de certos documentos, como a comprovação de origem de depósitos bancários, quando exatamente esta inexistência ou a sua ausência em boa ordem foi a motivação do arbitramento. Conclui que só cabe lançamento por omissão de receitas por presunção legal quando tributado pelo lucro real.

6 - Da aplicação injustificável da multa agravada em 50%.

Impossível a aplicação de multa agravada pela falta de apresentação de documento que estava retido no próprio fisco, como demonstrado pelos anexos II, III, IV e V.

7 - Percentual de presunção do lucro arbitrado de 38,4%.

Que a aplicação de maior percentual só se faz presente na hipótese de atividade diversificada, o que não é o caso da recorrente, conforme se constata pelos contratos e notas fiscais relativos ao ano de 2002, que estavam na sede da Receita Federal. Pelos contratos e notas-fiscais a atividade da recorrente é de empreitada total, ou seja, com aplicação de materiais.

Faz juntada dos contratos e amostragem de notas fiscais, requerendo diligência na totalidade de notas-fiscais emitidas.

Se mantido o lançamento, que seja no percentual de 9,6%, conforme orientação do ADN Cosit 6/97.

8 - *Abuso na aplicação do art. 42 da lei 9.430 (depósito bancário).*

Diversos valores foram considerados como omissão de receita, quando, se tratava de mera transferência bancária, motivo que faz juntada do demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal autuante e anexa folha do livro Razão, que só agora foi devolvido, demonstrando as transferências entre bancos ou agências do mesmo titular, bem como transferências para conta de empréstimo do Bradesco.

9 - *Receita que tiveram retenção de fonte.*

Junta anexo XI, referente a receitas recebidas pela recorrente, pagas por órgão público federal com retenção de imposto de renda e contribuições, requerendo diligência nos sistemas da Receita Federal para fins de identificar retenções de fonte não consideradas na autuação.

10 - *Valores confessados na DCTF.*

Requer a dedução de valores de PIS e COFINS objeto de confissão de dívida em DCTF, conforme anexo XX.

11 - *Pedido:*

De todo exposto, requer a Recorrente que a autoridade julgadora determine o arquivamento do auto de infração em razão das argumentações preliminares, ou, por absurdo, caso mantenha a tributação que tome as seguintes providências:

1 - anule o acórdão da Delegacia de Julgamento em Salvador, por supressão de instância face a retenção de documentos pela fiscalização;

2 - que se pronuncie em sua decisão sobre o reexame de fiscalização sem autorização expressa;

3 - que faça constar de sua decisão se a receita bruta para arbitramento era ou não conhecida;

4 - indique a base legal para utilizar omissão de receita, apurada por presunção legal, como receita conhecida para efeito de arbitramento;

5 - que determine diligência para que a Recorrente possa melhor provar aquilo que alega quanto aos depósitos bancários, uma vez que só nos dias 2 e 5 de fevereiro de 2007 obteve a devolução dos documentos retidos indevidamente pelo fisco;

6 - que determine diligência nos sistemas da Secretaria da Receita Federal para deduzir os valores que foram retidos quando do pagamento efetuado por órgão público federal, em atendimento ao art. 64 da Lei 9.430.

Levados os autos à apreciação da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o órgão resolveu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

*Isto posto, VOTO por converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora da Delegacia a que está submetido o contribuinte se manifeste sobre as citadas alegações da recorrente e informe, **examinando a escrituração e respectivos documentos que lhe dão suporte:***

a) se são autênticos os anexos I, II, III, IV juntados pela recorrente, confirmando que documentos contábeis fiscais da fiscalizada, relativos ao ano calendário de 2002, encontravam-se na posse da Receita Federal.

b) caso os documentos contábeis fiscais da recorrente, relativos ao ano calendário de 2002, não se encontrassem na posse da Receita Federal:

b.1) qual a atividade da recorrente no período fiscalizado.

b.2) se os documentos apresentados pela recorrente quanto as alegações de transferência bancária entre bancos ou agência do mesmo titular, bem como transferências para conta de empréstimo do Bradesco comprovam a origem dos recursos creditados objeto de lançamento.

b.3) se há, dentre os créditos tributários lançados, receitas recebidas pela recorrente, pagas por órgão público federal com retenção de imposto de renda e contribuições.

b.4) se há, dentre os créditos tributários lançados, valores confessados na DCTF.

Seja elaborado relatório a respeito das informações acima solicitadas, bem como outras que entenda pertinente em face das alegações apresentadas pela recorrente. Deverá ser dada ciência à contribuinte, reabrindo-se o prazo para eventuais aditamentos ao recurso, devendo os autos retornar a esta 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais —CARF.

Realizada a diligência, a autoridade local elaborou relatório contendo, entre outras, as seguintes informações: (fl. 696 e ss.):

Preliminarmente esclarece-se que, visando elucidar fatos ocorridos neste procedimento fiscal, este processo foi encaminhado ao Auditor—Fiscal da Receita Federal do Brasil, Aristóteles M. Sampaio de Oliveira Pinto, para que o mesmo informasse em que circunstâncias foram devolvidos os documentos relacionados no Termo de Devolução de Documentos, constante nas páginas 384 e 385 dos autos.

*Também cabe esclarecer que o sujeito passivo foi intimado a **apresentar as Notas Fiscais de Saída, emitidas pelo mesmo,***

relativas aos serviços prestados no ano-calendário de 2002 e os Livros RAZÃO e DIÁRIO daquele ano. Inicialmente o contribuinte solicitou prorrogação, por 10 (dez) dias, do prazo estipulado para a entrega dos documentos. O prazo foi prorrogado por 05 (cinco) dias, tendo em vista que os documentos solicitados já estavam de posse do mesmo e não necessitavam de elaboração. Em 25/02/2011, fls. 613, os documentos foram entregues parcialmente. Em 01/03/2011, foi entregue o livro RAZÃO que restava, do período de janeiro a junho de 2002. O livro DIÁRIO de janeiro a junho de 2002 não foi entregue, uma vez que, segundo o contribuinte, ainda continua de posse do judiciário.

Feitos estes esclarecimentos preliminares, passamos a responder os quesitos elaborados pelo CARF.

Inicialmente, em face dos fatos relatados nos autos e das alegações do sujeito passivo, discorreremos sobre os fatos mais relevantes ocorridos neste procedimento de fiscalização.

1. Quanta à alegação do sujeito passivo de "Nulidade do Auto de Infração da nova fiscalização":

Esta alegação não procede, conforme poderemos constatar, diante dos fatos a seguir relatados.

Analizando a documentação pertinente a este procedimento de fiscalização, constatamos que, na realidade, o procedimento iniciado com o MPF nº 2004-00037-0 representou o mesmo procedimento encerrado com o MPF nº 2004-00683-0, e não um reexame sem a devida autorização.

*Verificando os sistema de controle dos procedimentos fiscais no âmbito da RFB — Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatamos que o MPF nº 2004-00037-0, iniciado por duas Auditoras-Fiscais e posteriormente repassado para outro Auditor-Fiscal, foi encerrado por **decurso de prazo** em 10/10/2004, conforme documento de fls. 616. Neste caso, conforme prevê a norma que regulamenta os procedimentos fiscais no âmbito da RFB, transcrita abaixo, o procedimento fiscal em andamento deve ser repassado para outro Auditor-Fiscal, com outro número de MPF. Fato ocorrido com o MPF nº 2004-00683-0.*

"Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001, alterada pela Portarias SRF nº 1.238/2002 e 1.468/2003:"

(...)

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias para procedimentos de diligencia. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

....

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

(...)

Fica esclarecido, portanto, que o procedimento fiscal iniciado com o MPF nº 2004-00037-0, por força do decurso de prazo, prosseguiu com o MPF nº 2004-00683-1 e, por força da legislação acima transcrita, foi alocado para outro Auditor-Fiscal.

Por conseguinte, resta claro que o ocorrido nesta fiscalização, foi um equívoco. Por uma questão de solução de continuidade, o Auditor-Fiscal ao qual foi designado o MPF nº 2004-00683-1, entendeu que se tratava de um novo procedimento de fiscalização, quando na realidade não o era. Assim, emitiu um novo Termo de Início de Fiscalização, levando o sujeito passivo a entender que estava sob novo procedimento de fiscalização.

Destarte, smj, não há que se falar em necessidade de autorização de reexame de período já fiscalizado, previsto no RIR/99, uma vez que a denominação do termo de intimação utilizado para dar continuidade ao procedimento de fiscalização não tem o condão de alterar a natureza jurídica do procedimento fiscal, que foi o de continuidade de um procedimento já iniciado, encerrado por questões meramente de controle administrativo.

(...)

Feito estes esclarecimentos preliminares, que foram necessários em face dos fatos ocorridos neste procedimento de fiscalização, passaremos a responder os quesitos elaborados pelo CARF.

Após a análise dos documentos que foram colocados à disposição desta diligência, apresentamos as seguintes respostas aos questionamentos levantados pela autoridade julgadora:

a) Se são autênticos os anexos I, II, III, IV juntados pela recorrente, confirmando que documentos contábeis fiscais da fiscalizada, relativos ao ano-calendário de 2002, encontravam-se de posse da Receita Federal.

Sim, os documentos constantes nos anexos I, II, III e IV são autênticos.

Cabe esclarecer que os documentos constantes nos anexos mencionados estão apenas ao processo nas fls. 374 a 385 e correspondem a Termos de Intimação, protocolo de entrega de documentos e Termo de devolução de Documentos.

Em que pese a autoridade julgadora tenha condicionado a necessidade de resposta dos itens relacionados na letra "b" à negativa ao quesito da letra "a", por economia processual e tendo em vista os novos elementos que agora foram juntados ao processo, também responderemos estes quesitos, conforme a seguir relatado:

(...)

Intimada a se manifestar, a recorrente apresentou contrarrazões ao relatório de diligência aduzindo, em síntese, o seguinte (fl. 713 e ss.):

É de notar que os quesitos formulados o foram por construção objetiva e de boa sintonia na solução da lide, cujo cerne é a clara questão crucial da demanda. Todavia, por zelo, mas em desobediência ao determinado pelo d. Conselho, a autoridade preparadora estendeu-se na diligência invadindo outros campos.

(...)

A rigor a diligência se exauri com a resposta da primeira pergunta, posto que positiva, uma vez que resolve o cerne da questão, qual seja: se são autênticos os anexos de I a IV, juntados pela Recorrente em seu recurso e se os documentos fiscais e contábeis estavam de posse na Receita Federal no curso da ação fiscal?

No relatório de Diligência fiscal, em relação à primeira parte da pergunta, a resposta foi POSITIVA e nos seguintes termos: "Sim, os documentos constantes nos anexos I, II, III e IV são

autênticos". Fato que denota o rigor da legitimidade das provas apresentadas juntada ao recurso.

(...)

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Do Reexame de Período já Fiscalizado

Afirma a recorrente, entre outras coisas, ser nulo o lançamento tendo em vista não ter havido ordem do Delegado da Receita Federal para reexame de período já fiscalizado, a teor do disposto no art. 906 do RIR/99, que assim estabelece:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Sobre o assunto a autoridade que realizou a diligência, apesar de não haver sido provocada para tanto, se manifestou afirmando que a fiscalização do ano-calendário de 2002 encontra amparo no MPF nº 2004-00683-0. Diz que tal fiscalização é mero prosseguimento daquela amparada no MPF nº 2004-00037-0, que também teve por objeto o ano-calendário de 2002, e não nova fiscalização.

Pois bem, pelo exame do documento de fl. 616 conclui-se que a fiscalização amparada no MPF nº 2004-00037-0 foi "ENCERRADA SEM EXAME". Isso posto, ao contrário do afirmado pela autoridade diligenciante, a fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração ora contestado não é mero prosseguimento da auditoria anterior sobre o mesmo período, mas nova fiscalização.

3) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade, por vício formal, do lançamento sob exame.

(documento assinado digitalmente)
Marcelo Cuba Netto

Conselheiro André Almeida Blanco, Redator designado.

Conforme bem relatado e observado no Voto do ilustre Relator, do exame das fls. 616 conclui-se que a fiscalização amparada no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 2004-00037-0 foi “ENCERRADA SEM EXAME”. Com isso, a Fiscalização que culminou com a lavratura do Auto de Infração discutido não é mero prosseguimento da Fiscalização anterior sobre o mesmo período, tratando-se de uma nova Fiscalização.

O procedimento de Fiscalização teve início com a lavratura do novo Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do que dispõe a Lei do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº. 70.235/72) e que, em seu art. 7º, determina:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

A competência para a Fiscalização é dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, nos termos do previsto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que dispõe:

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes.

Dessa forma, conclui-se que o Auditor-Fiscal autuante era competente para realizar a Fiscalização em comento, nos termos da norma citada. Ocorre que prevê o art. 906 do RIR/99 que:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

No entanto, a Fiscalização foi iniciada, levando à final lavratura do Auto de Infração em análise sem que tenha havido ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil, como exigido pela lei. Ressalte-se que referida ordem não é aquela consubstanciada no próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), mas sim uma ordem específica, apta a justificar o novo exame pela Fiscalização.

Há a necessidade de que a ordem indique o motivo para a nova Fiscalização (p. ex. requisição do Ministério Público, comprovada fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou a primeira Fiscalização, etc.), não podendo ser o mesmo motivo que originou a fiscalização pretérita.

Tendo em vista que o citado art. 906, legislação específica relativa ao Imposto de Renda, dispõe que a autorização expressa é um REQUISITO PARA A EXISTÊNCIA da nova Fiscalização, sua falta leva à nulidade da mesma, não obstante a regra de nulidade expressa do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 não dela dispor expressamente. Prevê referida norma que:

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.

Trata-se de regra criada por lei específica e que macula de forma insanável todo o procedimento de Fiscalização, vez que sem a autorização, como disposto expressamente na letra da lei, a mesma não pode ocorrer.

No caso em exame, é exigida a solenidade de autorização expressa do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal do Brasil, o que foi preterido pela Fiscalização.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, ao tratar sobre o negócio nulo, ensinam que o mesmo é aquele que “não pode produzir nenhum efeito jurídico. Caso tenha produzido efeitos no mundo fático, o reconhecimento judicial dessa nulidade retira esses efeitos, pois esse reconhecimento tem eficácia *ex tunc*, isto é, retroativa, retroagindo à data da celebração do negócio nulo”.¹

Assim, tendo em vista que o Regulamento do Imposto de Renda considera essencial para a validade do ato a ordem expressa do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, sendo essa uma solenidade essencial para a validade do ato, nulo o MPF e o lançamento do mesmo decorrente por sua ausência.

Há que se ressaltar, aqui, que a nulidade em referência não é do “lançamento fiscal”, mas sim do Mandado de Procedimento Fiscal, o qual deu início ao procedimento que ocasionou no ato de lançamento.

Além disso, trata-se que questão de ato nulo e não anulável, vez que a norma de regência dispõe expressamente ser impossível o início da Fiscalização sem a autorização específica. Além disso, o art. 166 do Código Civil, aplicado analogicamente, dispõe que é nulo o negócio jurídico quando preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para sua validade.

Pelas razões acima, inaplicável no caso o art. 173, inc. II do Código Tributário Nacional que dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O artigo citado trata de ato anulável, o que não é o caso dos autos, vez que a matéria é de nulidade. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “a sentença que decreta a nulidade desconstitui o ato jurídico nulo e apaga a sua existência jurídica pretérita e não atinge a sua eficácia (efeitos jurídicos), pela simples razão de que o ato jurídico nulo nunca chegou a ter eficácia”.²

Dessa maneira, se com o reconhecimento da nulidade apagou-se a “existência jurídica pretérita”, não há que se imaginar que a decisão que decreta a nulidade irá constituir um marco inicial para a contagem de novo prazo decadencial.

De Plácido e Silva, também tratando sobre a questão atinente à nulidade, ensina que:

“Nulidade, pois, em realidade, no sentido técnico-jurídico, quer exprimir inexistência, visto que o ato ineficaz, ou sem valia, é tido como não tendo existência legal. Falta-lhe a força vital, para que possa, validamente, precedentemente, produzir os efeitos jurídicos desejados.

A rigor, a nulidade mostra vício mortal, em virtude do que o ato não somente se apresenta como ineficaz ou inválido, como se mostra como não tendo vindo.”³

Além disso, a norma faz menção ao “lançamento”. Ocorre que o lançamento não possui nenhum vício formal. Os requisitos do lançamento, no presente caso, são aqueles previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72 que dispõe:

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

I - 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;

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

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

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

Vejam que todos os requisitos acima foram devidamente observados no lançamento, conforme se comprova de análise das fls. 05/32 dos autos.

Por outro lado, viciado está o procedimento fiscal, o qual não poderia ter sido iniciado. Assim sendo, não é aplicável no presente caso o art. 173, inc. II do Código Tributário Nacional ao caso em análise, uma vez que nulo é o Mandado de Procedimento Fiscal, haja vista ter sido lavrado sem a autorização prévia e específica do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Mesmo que se tratasse aqui de nulidade do lançamento, também não seria aplicável a regra do art. 173, inc. II do Código Tributário Nacional, vez que a norma trata de atos anuláveis e não de atos nulos. Conforme lições de José Souto Maior Borges:

“O lançamento nulo, em consequência da gravidade respectiva, é, pela doutrina, eventualmente equiparado a um lançamento inexistente. Essa inexistência caracterizar-se-ia pela irrelevância jurídica do lançamento nulo. Consideram-se como nulidade hipóteses em que a autoridade competente deverá declarar que o ato submetido à sua apreciação é inválido e, conseqüentemente, ineficaz, projetando-se os efeitos dessa declaração no passado, ou seja, até o momento da introdução desse ato no ordenamento jurídico. (...) Sem embargo, a nulidade, assim caracterizada, coloca-se num terreno fronteiriço da simples anulabilidade. A anulabilidade implica a impugnabilidade do lançamento. Anulável será o lançamento quando seus vícios deverão ser impugnados como condição sine qua non para que a autoridade administrativa competente o anule.”⁴

Há que se ressaltar, também, as lições de Hugo de Brito Machado, para quem a reabertura do prazo decadencial prevista na norma em questão é para fins de correção do vício formal. Em suas palavras, “a reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior”.⁵

Ou seja, se o lançamento esta formalmente perfeito, não há o que ser sanado. Por sua vez, insanável a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal que lhe deu causa, vez que não há como se obter uma autorização retroativa para o início do procedimento de fiscalização.

⁴ BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 247.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do direito de defesa no processo administrativo tributário. RDDT 175/106, abr/2010.

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

Diante do exposto, acompanho o ilustre Relator quanto ao provimento do recurso em exame, divergindo quanto ao fundamento de direito, para declarar a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal e dos atos que se seguiram por vício substancial.

Conselheiro André Almeida Blanco, Redator designado