



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.004472/2003-34
Recurso nº. : 134.891
Matéria : IRPJ - Exercício de 1997
Recorrente : CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 02 de julho de 2003
Acórdão nº. : 101-94.262

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO
ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. REEXAME
DE ESCRITA. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. NECESSIDADE.

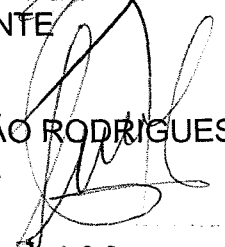
Novo exame da escrituração, com vistas à revisão do Ato Administrativo de Lançamento, é possível desde que precedido de ordem escrita, emitida por autoridade competente, nos precisos termos do artigo 7º, § 2º, da Lei nº 2.354, de 1954, e artigo 34 da Lei nº 3.470, de 1958. O Mandado de Procedimento Fiscal, por traduzir ordem escrita cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da "ordem escrita" de que cuida a regra jurídica sob comento.

Preliminar de nulidade que se acolhe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDRADE GUTIERREZ S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade do Ato Administrativo de Lançamento, relativamente ao ano de 1996, exercício de 1997, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM:

07 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº. : 134.891
Recorrente : CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A

R E L A T Ó R I O

CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N. P. J. - MF sob o nº 17.262.213/0001-94, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 06/08 (IRPJ), recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

"001 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

GLOSA DE CUSTOS

Valor apurado conforme termo de verificação nexa.

002 – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA

ALIENAÇÃO DE BEM POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO A PESSOA LIGADA

Falta de adição ao lucro líquido do exercício, da diferença entre o valor de mercado e o de alienação, correspondente à distribuição disfarçada de lucros decorrente de alienação à pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem, pertencente ao Ativo Permanente da alienante conforme termo de verificação anexo."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 191/205, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: NULIDADE

Rejeita-se a preliminar de nulidade, argüida por falta de ordem escrita autorizando o reexame de exercício já fiscalizado, se o novo procedimento fiscal for feito por Auditor-Fiscal da Receita Federal, que se faz acompanhar do respectivo MPF-F, cuja autoridade que o emitiu, observadas suas atribuições regimentais, possui competência para tanto.



DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio jurídico, decorrente da alienação, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem pertencente ao ativo de uma pessoa jurídica, quando os sócios dela também forem diretores da outra pessoa jurídica envolvida nessa transação, o que os caracteriza como pessoas ligadas a ambas as empresas.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO FEITA A DESTEMPO.

Não configura denúncia espontânea a retificação de declaração após o início do procedimento fiscal contra contribuinte pessoa jurídica, mediante o competente MPF-F, que indica claramente o período de apuração a ser fiscalizado, objeto de modificações, quanto à apuração do Lucro Real nessa retificadora.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO FEITA A TEMPO.

Configura denúncia espontânea a retificação de declaração, que promova alterações na apuração do Lucro Real, relativo a período de apuração não abrangido pelo MPF-F, desde que, à época da retificação, ainda, não inha ocorrido a ampliação desse período de apuração, por meio de MPF-C.

Lançamento Procedente em Parte”

Cientificada dessa decisão em 27 de fevereiro de 2003 (AR de fls. 270), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 11 de março seguinte, sustentando em síntese:

a) Preliminarmente, nulidade do Ato Administrativo de Lançamento:

a. 1) caso procedentes as pretensas infrações, ainda assim o lançamento tributário não pode prosperar, uma vez que efetuado sem observância de norma legal específica, no caso o disposto no parágrafo terceiro do artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3000, de 1999, como faz certo o termo lavrado no livro “Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;

a. 2) ante a ausência dessa imprescindível providência por parte do Fisco, o Auto de Infração é nulo de pleno direito, conforme, aliás, orienta a mansa e pacífica jurisprudência dói Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se comprovam, dentre muitos outros, os Arestos cujas ementas estão transcritas;



a. 3) o MPF não supre a obrigatoriedade de “ordem escrita” de que cuida o preceptivo legal, porque a norma em questão consolidada com o mesmo teor nos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda, emana de textos de Leis que, embora antigas, não sofreram, em relação ao tema, nenhuma alteração ao longo do tempo, desde sua vigência;

a. 4) a recorrente não pode se conformar com o entendimento manifestado pela autoridade julgadora monocrática, no sentido de que o MPF supre a exigência legal estampada no parágrafo terceiro do artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3000, de 1999, do que resultaria dispensável a “ordem escrita” para efeito de se proceder a um segundo exame em período já fiscalizado, porque significa modificar a Lei e o Regulamento por um simples ato da S. R. F., sendo certo que o MPF é, na verdade, um procedimento de rotina da fiscalização e, como tal, utilizável para fins de atividades normais de fiscalização;

a. 5) tanto é verdadeiro que o MPF não supre a necessidade de “ordem escrita” que o próprio Poder Executivo tomou a iniciativa de fazer incluir na MP nº 66, de 2002, modificação da mencionada regra legal, pretendendo alterar as autoridades nominadas no texto em vigor, mantendo-se a necessidade da “ordem escrita”, quando se cogitar de reexame de período já fiscalizado nº, o que confirma a plena e atual aplicação da norma legal sob comento, independentemente da utilização do MPF;

a. 6) o teor da proposta legislativa de alteração conduz à conclusão de que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, o MPF não supre, isoladamente, a exigência da “ordem escrita” específica exigida pelo parágrafo terceiro do artigo 906 do RIR de 1999, pois, se assim não fosse, a proposta de alteração legislativa seria logicamente, no sentido de determinar que a expedição do MPF dispensaria a mencionada “ordem escrita”;

a. 7) entendimento manifestado, no sentido de que o MPF supre a obrigatoriedade da “ordem escrita” implica reconhecer que todas as autoridade competentes para expedir o MPF teriam, também, competência para autorizar um segundo exame de período já fiscalizado, o se apresenta equivocado, porquanto viola, à toda evidência, o princípio assente quanto à hierarquia das normas jurídicas, por força do qual uma determinada norma não pode ser modificada nem revogada por outra que lhe seja hierarquicamente inferior;

b) quanto ao mérito:

b. 1) no mérito, o lançamento tributário também não tem como prosperar, à vista da total improcedência da exigência fiscal;

b. 2) na peça que embasa a autuação, ou seja, no Termo de Verificação Fiscal, o autuante analisa as normas legais que dão sustentação ao Ato Administrativo de Lançamento, com o intuito de justificar a pretensa presunção de distribuição disfarçada de lucros, chegando a conclusões absurdas e ilegais, que não podem subsistir;



b. 3) para perpetrar a exigência fiscal concluiu a autoridade lançadora que a empresa Andrade Gutierrez Contractors é pessoa ligada à recorrente, para fins de ocorrência da presunção legal de distribuição disfarçada de lucros;

b. 4) salta aos olhos o equívoco em que incorreu o autuante, vez considerou a subsidiária pessoa ligada, sob a alegação de que esta é sua principal acionista, como também que em seu quadro de diretores figuram nomes de sócios e acionistas controladores de ambas as empresas;

b. 5) uma pessoa jurídica, por força do disposto no artigo 434 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994, somente pode ser considerada ligada à pessoa jurídica acusada de praticar distribuição disfarçada de lucros se for sócia ou acionista desta e, no caso sob exame, a subsidiária não participa do capital da recorrente, do que resulta que jamais poderia ser sua sócia ou acionista, condição "sine qua non" para que seja considerada pessoa ligada, nos estritos termos do inciso I do artigo 432 do RIR de 1994;

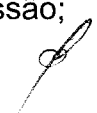
b. 6) na verdade, o contrário que é verdadeiro, vez que a recorrente é pessoa ligada à subsidiária, já que é sua principal acionista, como reconhecido e consignado no Termo de Verificação Fiscal;

b. 7) o fato de ambas as empresas terem diretores em comum, não é hipótese contemplada nas normas jurídicas que regem a matéria, notadamente para efeito de determinar se uma pessoa jurídica é ligada a outra, e, conseqüentemente, não se enquadrando a adquirente na definição legal pessoa ligada, não há como se cogitar da hipótese de distribuição disfarçada de lucros;

b. 8) revela salientar que tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência consolidada no âmbito deste Conselho, conforme Acórdãos cujas ementas estão transcritas às folhas 288;

b. 9) cabe aqui rechaçar a tentativa do autuante de aplicar à operação questionada a regra contida no artigo 435 do RIR de 1994, que cuida da hipótese de distribuição disfarçada de lucros a sócio ou acionista controlador, efetuada de forma triangular, vez que a clareza do próprio texto legal impõe o descabimento de tal pretensão, por ser impossível o enquadramento da adquirente na categoria de sócio ou acionista controlador, como também por não corresponder à realidade que, à época, os diretores e sócios ou acionistas controladores das duas empresas seriam os mesmos;

b. 10) conforme "Ficha 22 – Identificação dos Sócios" da Declaração de IRPJ apresentada no exercício de 1997, nenhuma das pessoas físicas nominadas pela autoridade lançadora era acionista controlador da recorrente, como também nenhuma dessas pessoas físicas figurava como parte nos negócio sob discussão;



b. 11) na decisão recorrida há expressa concordância de que, em verdade, a empresa Andrade Gutierrez Contractores não se enquadra no conceito de pessoa ligada à recorrente, no entanto, ao invés de concluir pelo cancelamento da exigência, insiste no argumento de que os diretores da subsidiária estrangeira “estão caracterizados como pessoas ligadas a ambas as empresas”, por isso mantém o lançamento questionado; vale dizer, a própria decisão recorrida reconhece, textualmente, que a empresa sediada no exterior não se caracteriza, “*ex vi legis*”, como pessoa ligada à recorrente, para efeito de se presumir, na operação apontada, distribuição disfarçada de lucros;

b. 12) tal conclusão fulmina, irremediavelmente, o pressuposto básico da acusação, que se fundamenta na pretensão de que o negócio questionado se deu com empresa ligada, e não com pessoa física ligada;

b. 13) a toda evidência a decisão recorrida alterou o foco da acusação contida na peça básica, notadamente quando se tem presente que o autuante, na tentativa de caracterizar a subsidiária da recorrente como pessoa ligada, apontou o fato de ambas terem os mesmos sócios ou diretores, mas em nenhum momento afirmou que a operação teria sido realizada com eles, enquanto que a decisão recorrida tenta enquadrar os sócios nominados como pessoas ligadas, asseverando, equivocadamente, que o negócio jurídico envolvido teria sido por elas realizado, sendo ocioso dizer que a DRJ não tem competência legal para alterar a acusação fiscal, conforme pacífica jurisprudência deste Conselho;

b. 14) não ocorreu, portanto, negócio entre a recorrente e seus sócios ou diretores, ainda que por intermédio de terceiros, sendo certo que inexiste tal acusação na peça básica, do que resulta que não tendo sido o negócio contratado com os mencionados sócios, que direta quer indiretamente, e não havendo nos autos prova de que os mesmos teriam sido favorecidos com a pretensa distribuição disfarçada de lucros, resta totalmente inaplicável ao caso concreto a hipótese de presunção de distribuição disfarçada de lucros prevista no artigo 435 do RIR de 1994.

É O RELATÓRIO.



V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Como do relato se infere, a recorrente suscita, preliminarmente, nulidade do Ato Administrativo de Lançamento, ao fundamento de que o mesmo restou concretizado com afronta ao comando legal inserto no § 3º do artigo 951 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994, ou seja, no ano de 1996, base do exercício de 1997, já objeto de anterior fiscalização, o reexame, ou a realização de nova auditoria fiscal, somente seria possível se precedida de autorização expressa, firmada por autoridade competente.

O ilustre relator do Aresto recorrido, relativamente à preliminar argüida, fundamentou o voto nestes termos "*verbis*":

"De imediato, vale notar, com o advento da Portaria SRF nº 1.265, de 17/11/1999, alterada pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000 e Portaria SRF nº 407, de 17/04/2001, o início dos procedimentos fiscais ficou condicionado à prévia emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, à luz do art. 2º.

A partir de 1º de janeiro de 2002, a Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, regulamentou que os procedimentos fiscais relativos a tributos ou contribuições administrados pela SRF deverão ser executados, em me desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (arts. 2º e 24).

Por sua vez, emitido o MPF (na forma dos modelos constantes dos Anexos I a V da Portaria 3.007, de 2001), pela autoridade competente, observadas suas respectivas atribuições regimentais, será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal (arts. 4º, 6º e § 1º, da Portaria 3.007/2001).

Note-se que a previsão legal do § as, também, transferir recursos para as pessoas físicas dos beneficiários.

O texto reproduzido pela recorrente, ainda na 3º, art. 951, RIR/1994, é no sentido de que haja uma ordem escrita autorizando o reexame de exercício já fiscalizado. Ocorre que o MPF, muito além de ser uma mera



autorização, encerra em si uma verdadeira ordem formal, ou seja, não apenas escrita, mas com todos os requisitos dispostos na Portaria SRF nº 3.007, de 2001. Tal ordem é dada a determinado grupo de fiscais (executores e supervisor), no sentido de que procedam ao exame da escrituração fiscal ou comercial, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo.

Absurda é a tese do impugnante, ao defender que o MPF não supre, por si só, a aludida ordem escrita prevista no § 3º, art. 951, RIR/1994. É evidente que, ao mesmo tempo, o MPF cumpre esse papel e atende aos novos requisitos impostos pela hierarquia superior da SRF para que sejam realizadas ações (fiscalizações) tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo."

Como se constata, no voto condutor do Acórdão sob análise, o ilustre membro da Colenda Segunda Turma da D. R. J. em Belo Horizonte – MG, foi enfático ao afirmar que o MPF, ao par de constituir-se em "*verdadeira ordem escrita*", o que se apresenta verdadeiro, acrescenta que a sua finalidade é autorizar "*novo exame em exercício já fiscalizado*", o que, "*data venia*", não corresponde à realidade, nem representa conclusão a que se chega, segundo a melhor exegese a propósito da questão enfocada.

Com efeito, no preâmbulo da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, já se declara:

"... tendo em vista a necessidade de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal...",

como justificativa para a edição dos mencionado Ato Normativo, visando, primordialmente, o Planejamento das atividades de fiscalização, no espaço de tempo compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano, consideradas as propostas elaboradas pelas unidades descentralizadas da SRF.

No mencionado Ato está consignado que as diretrizes estabelecidas privilegiarão as ações de prevenção e ao combate à evasão tributária, ao controle aduaneiro, e serão estabelecidas em razão de estudos, informações colhidas de relatórios resultantes de trabalhos desenvolvidos pelas atividades de Pesquisa e Investigação.

Está previsto na Portaria SRF nº 3.007, de 2001, que em casos ou situações especiais, os Coordenadores de Fiscalização e de Administração Aduaneira, podem determinar a realização de atividades fiscais, específicas, que não façam parte do planejamento elaborado e em execução.

Cumpra consignar que todo e qualquer procedimento de fiscalização deve ser instaurado e executado mediante emissão do competente Mandado de Procedimento Fiscal. Também é certo que tais procedimentos, quando devam ser realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada da SRF, mesmo que localizada na mesma Região Fiscal,



devem ser autorizados e emitidos os correspondentes MPF (s), pelo Superintendente Regional de Receita Federal.

Por último, o M. P. F. deve conter, necessariamente, a natureza do procedimento fiscal a ser executado.

Como fácil é concluir, as regras que disciplinam o MPF são genéricas, aplicáveis a todo e qualquer caso de fiscalização do fiel cumprimento das obrigações (principais e acessórias) por parte dos contribuintes ou responsáveis, relativamente aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É incontroverso que o disciplinamento da matéria passou a integrar nosso ordenamento jurídico, com a edição das Portarias elencadas ou enumeradas no voto condutor da decisão recorrida, sendo certo que o Ato Administrativo de Lançamento aqui analisado, ocorreu sob a égide das regras contidas na Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

É correto afirmar-se que o comando legal inserto no parágrafo terceiro do artigo 951 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994, emana de Lei ordinária formal e substancialmente válida, eficaz, que somente poderá ser alterado ou revogado, por norma juridicamente válida, que esteja no mesmo plano ou em plano de validade hierarquicamente superior.

Com razão a recorrente quando afirma textualmente:

“12. Enfatizou também a contribuinte, na peça impugnatória, que o **Mandado de Procedimento Fiscal – MPF**, instituído pela Portaria SRF nº 1.265/99 e atualmente regulamentado pela Portaria SRF nº 3.007/01, não supre a obrigatoriedade da “**ordem escrita**” de que trata o preceptivo legal antes transcrito. Isso porque a norma legal em questão, consolidada com o mesmo teor nos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda, emana de textos de Leis (nºs 2.354/54 e 3.470/58) que, embora bem antigas, não sofreram, em relação ao tema, nenhuma alteração ao longo do tempo, desde sua vigência.

13. A despeito da clareza da regra legal aplicável e da firme e pacífica jurisprudência administrativa sobre a matéria, a decisão recorrida, surpreendentemente, entendeu que, ao contrário do alegado pela Fiscalizada, o **MPF** supre a exigência legal estampada no § 3º do art. 951 do RIR/94 (art. 642, § 2º, do RIR/80 e art. 906 do RIR/99), sendo, portanto, dispensável a “**ordem escrita**” de que fala a citada norma legal, para efeito de se proceder a um **segundo exame em período já fiscalizado**, como no caso sob discussão.

14. A recorrente não pode se conformar com tal entendimento, porque isso significa modificar a Lei e o Regulamento por um simples ato da

Secretaria da Receita Federal. O **MPF** é, na verdade, como o próprio nome indica, um procedimento de rotina da fiscalização. Não pode, por isso, como quer a decisão recorrida, **substituir uma autorização específica**, prevista em lei, para examinar, pela segunda vez, um exercício já fiscalizado.”

É inegável que o parágrafo terceiro do artigo 951, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 1.041, de 1994, encerra comando jurídico aplicável em caso específico, excepcional, diferentemente tratado daqueles contemplados pelo disciplinamento emanado da Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

Admitir que o MPF tem força bastante para autorizar a realização de auditoria fiscal, abrangendo, inclusive, novo exame em período anteriormente auditado, implica reconhecer e concluir que o conteúdo da matriz legal do parágrafo terceiro do artigo 951, do mencionado Regulamento, restou revogado por norma de inferior hierarquia, tendo perdido, portanto, sua eficácia, sua validade.

A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de reconhecer que uma vez constatado que a Fiscalização reexaminou os livros e documentos mantidos pelo sujeito passivo, com vistas a conferir o cumprimento de suas obrigações fiscais e tributárias, sejam elas principais ou acessórias, sem que para tanto providenciasse a competente autorização, o Ato Administrativo de Lançamento daí resultante se apresenta eivado de nulidade, não produzindo, portanto, qualquer efeito jurídico, por ineficaz.

Em razão do exposto, entendo que deva ser declarado nulo o lançamento tributário, relativamente ao exercício de 1997, ano de 1996.

É como voto.

Brasília - DF, 02 de julho de 2003.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.