



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.000831/2009-17
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.253 – 1ª Turma
Sessão de 9 de novembro de 2017
Matéria IRPJ - MPF E MULTA QUALIFICADA
Recorrente LATICÍNIOS MANOLO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a paradigma, que pode ter sido proferida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Contudo, a demonstração resta prejudicada quando se constata que decisão recorrida e paradigmas possuem suportes fáticos que não se comunicam. Recurso não conhecido.

MPF. PRORROGAÇÕES. COMPLEMENTAR. DILIGÊNCIAS. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por atos internos da Receita Federal, dispondo sobre prazos e condições para a emissão, prorrogação e complementação do MPF, mas que não têm o condão de alterar a competência do auditor fiscal quanto à atividade vinculada e obrigatória do lançamento, atribuída pelo art. 142 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à nulidade do procedimento fiscal em razão de ausência de MPF. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 2283/2320) interposto por LATICÍNIOS MANOLO LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-00.915 (e-fls. 2203/2218), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 15/03/2012, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 04/88), relativa aos anos-calendário de 2003 a 2005, trata das infrações tributárias: (1) omissão de receitas operacionais e (2) receitas declaradas e não tributadas. A primeira infração teve a multa qualificada (150%). Em razão do substancial volume de receitas omitido, o lucro foi arbitrado com base no art. 530, inciso II do RIR/99. Foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 327/349). O lançamento fiscal foi julgado procedente (e-fls. 381/416) pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 427/457). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) deu provimento parcial ao recurso (e-fls. 2203/2218), para reconhecer a decadência para os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003 em relação ao PIS e a Cofins, e até 30 de setembro de 2003 em relação ao IRPJ e CSLL, e afastar o valor de R\$1.578,60 de IRPJ em razão de ajustes na base de cálculo.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 2283/2320), que foi admitido parcialmente por despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 2449/2464, para as matérias (1) nulidade do procedimento em razão do MPF e (2) multa de ofício qualificada, decisão confirmada pelo despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 2466/2467).

Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") às e-fls. 2471/2479.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação. O lançamento fiscal foi julgado **procedente** pela 5ª Turma da DRJ/Campinas, nos termos do Acórdão nº 05-25.469, da sessão de 22/04/2009, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal, independentemente de sua modalidade (fiscalização ou diligência), é mero instrumento de controle administrativo. Eventual irregularidade em sua emissão não acarreta nulidade de lançamento.

SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. AUSÊNCIA DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO. ILEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS. NULIDADE. Além de infundados para fins de desconstituição do lançamento, inócuos se mostram os questionamentos relacionados a violação de sigilo bancário e a requisição de movimentação financeira, se as exigências foram formalizadas com base em provas diretas de omissão de receita obtidas junto a clientes da empresa autuada.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. A falta de escrituração de notas fiscais emitidas, e sua conseqüente supressão da base tributável, caracteriza a ocorrência de omissão de receitas. PROVA DIRETA. Cabível o lançamento de ofício fundado na caracterização de receitas omitidas apuradas com base em notas fiscais obtidas junto a clientes do contribuinte, cuja emissão não foi por ele refutada.

DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO. Explicitados pela fiscalização os procedimentos para obtenção dos valores exigidos, por meio de demonstrativos e anexos que integram os autos de infração e dos quais o contribuinte foi cientificado e recebeu cópia, dispondo do prazo legal para apresentar sua impugnação, injustificável a alegação de cerceamento de defesa. ARBITRAMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração apresentada, o arbitramento é o único método possível para determinação das bases tributáveis, ensejando, 'inclusive, exigência de diferenças de IRPJ e CSLL Sobre o' lucro decorrente das receitas declaradas, com aplicação da multa de ofício de 75% .

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EXIGÊNCIAS DECORRENTES DE RECEITAS OMITIDAS. Evidenciadas pela fiscalização circunstâncias que caracterizam sonegação, regular a qualificação da multa.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APURAÇÃO IRREGULAR. Nas hipóteses de apuração irregular e de evidente intuito de fraude, a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária é regida pelo disposto no art. 173 do CTN. INTERRUPTÃO. MEDIDA PREPARATÓRIA. Presente notificação preparatória do lançamento ulterior, hábil a interromper a fluência do prazo decadencial, válido é o lançamento formalizado antes do decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir daquele ato.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 15/03/2012, decidiu no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, por meio do Acórdão nº 1402-00.915, para reconhecer a decadência para os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003 em relação ao PIS e a Cofins, e até 30 de setembro de 2003 em relação ao IRPJ e CSLL, e afastar o valor de R\$1.578,60 de IRPJ em razão de ajustes na base de cálculo, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: Imposto Sobre a Renda De Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004 e 2005

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCEDIMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIO QUE NÃO GERA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF se constitui em elemento de transparência, planejamento, limitação e controle da Administração Tributária. Eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando se constituir em meio ilícito para obtenção de provas, não gera nulidade do lançamento contido no auto de infração.

EXTRATOS BANCÁRIOS. REQUISIÇÃO SEM ORDEM JUDICIAL. DOCUMENTOS DESCONSIDERADOS PELA AUTORIDADE FISCAL. INEXISTÊNCIA, NO CASO CONCRETO, DE CONTAMINAÇÃO DAS PROVAS SUBSEQUENTES.

Para fiscalizar, no caso concreto, a autoridade fiscal podia recorrer a dois procedimentos: a) fiscalizar com base nos depósitos bancários; b) fiscalizar a partir de informações fornecidas pelos clientes da recorrente. Tratam-se de procedimentos autônomos, independentes e não decorrentes entre si. Assim, não se pode dizer que tendo a autoridade fiscal abandonado a fiscalização a partir dos depósitos bancários, prosseguindo-a com base nas notas fiscais emitidas pela recorrente, estaria ela valendo-se de informações protegidas pelo sigilo bancário.

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. FATO GERADOR MENSAL. DOLO. ART. 173 DO CTN.

O PIS e a Cofins têm fatos geradores mensais. Para estes tributos o lançamento pode dar-se a partir do mês seguinte ao do fato gerador. Nestas circunstâncias, para os fatos geradores ocorridos entre 31 de janeiro e 30 de novembro de cada ano o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de dolo, em 1º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Em assim sendo, para os fatos geradores do PIS e da Cofins que ocorreram entre 31 de janeiro de 2003 e 30 de novembro do mesmo ano, o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2004, findando em 1º de janeiro de 2009. Desta forma, tendo a notificação do lançamento, no caso concreto, se efetivado em 31 de janeiro de 2009, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2003.

DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FATOS GERADORES TRIMESTRAIS. DOLO. ART. 173, I, DO CTN.

Nas empresas tributadas pela sistemática do lucro presumido o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre no último dia de cada trimestre. Nestas circunstâncias, para os fatos geradores ocorridos em 31 de março, 30 de junho e 30 de novembro, de cada ano, o lançamento pode se efetivar no curso do mesmo ano-calendário, iniciando-se o prazo decadencial, em caso de dolo, em 1º de janeiro do ano seguinte aquele em que o lançamento poderia ter ocorrido. Em assim sendo, para os fatos geradores da CSLL e do IRPJ que ocorreram em 31 de março, 30 de junho e 30 de novembro de 2003 o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2004, findando em 1º de janeiro de 2009. Desta forma, tendo a notificação do lançamento se efetivado em 31 de janeiro de 2009, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 30 de setembro de 2003.

OMISSÃO DE RECEITA. CARACTERIZAÇÃO.

Existe omissão de receita sempre que o sujeito passivo realizar ato em relação ao qual há incidência de norma de exigência tributária, sem que o valor integral da receita ou dos rendimentos seja oferecido à tributação. A não emissão de documento fiscal é apenas um dos elementos que pode caracterizar omissão de receita. A omissão de receita também se caracteriza nos casos de regular emissão de nota fiscal, com recebimento de valor tributável, sem oferecê-lo à tributação.

OMISSÃO REITERADA. PROCEDIMENTO DE NÃO REGISTRAR NOTAS FISCAIS DE MAIOR VALOR. MULTA QUALIFICADA.

A conduta de não contabilizar as notas fiscais de valor mais elevado, que se constituem na maior parte da receita,

caracteriza procedimento doloso tipificado pela intenção de ocultar a obrigação de pagar os tributos devidos.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial, para protestar em relação às matérias (1) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) - Nulidade; (2) Violação da Lei Complementar nº 105, de 2001 e do Decreto nº 3.724, de 2001 por Ausência de Relatório Consubstanciado; (3) Decadência; (4) Multa de Ofício Proporcional Qualificada e (5) Sigilo Bancário. Requer pelo provimento do recurso para reformar a decisão recorrida e improcedência dos autos de infração e afastamento da representação fiscal para fins penais.

O recurso foi admitido parcialmente por despacho de exame de admissibilidade, e ratificado por despacho de reexame de admissibilidade, dando seguimento para as matérias (i) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) - Nulidade e (ii) Multa de Ofício Proporcional Qualificada.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 2471/2479). Contesta a admissibilidade da matéria multa de ofício qualificada, por entender que os paradigmas (Acórdãos nº 102-49.346 e 104-22.596) não se mostraram aptos a demonstrar a divergência da interpretação da legislação tributária com a decisão recorrida. Quanto ao mérito, discorre que a ausência do MPF não gera nulidade do lançamento, por ser ato de controle administrativo interno, ainda mais quando não foi subtraído do Contribuinte o direito à ampla defesa e ao contraditório, e que os fatos descritos nos autos ensejam a qualificação de multa de ofício, vez que demonstrada a reiteração da conduta da empresa em não declarar parte significativa de suas receitas, caracterizando a conduta dolosa. Requer pelo não conhecimento da matéria qualificação da multa de ofício, e, no mérito, pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Foram devolvidas duas matérias para apreciação do Colegiado: (1) nulidade do procedimento fiscal em razão de ausência de MPF e (2) qualificação de multa de ofício.

Em contrarrazões protesta a PGFN pelo não conhecimento da segunda matéria, por não haver similitude fática entre os paradigmas e a decisão recorrida, o que torna impossível a demonstração na divergência da interpretação da legislação tributária.

Passo a analisar.

Foram apresentados, para a matéria "qualificação de multa de ofício", os Acórdãos paradigmas nº 102-49.346 e 104-22.596.

A decisão recorrida versa sobre duas infrações, dentre as quais sobre uma recai a qualificação da multa de ofício: a omissão de receitas operacionais. Constatou a Fiscalização que a Contribuinte omitiu, durante três anos-calendários (2003, 2004 e 2005), valores substanciais de rendimentos. Constatou uma movimentação financeira em valores

extremamente superiores ao informados nas declarações enviadas ao Fisco. Diante de tal situação, constatou uma reiterada e sistemática omissão de centenas de números de notas fiscais no Livro de Registro de Saídas. Assim, promoveu diligências no sentido de fazer circularização com os clientes da fiscalizadas, e concluiu pela ocorrência de reiterada omissão de receitas. Vale transcrever excerto do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 83/87):

22. Ao efetuar a conciliação entre as notas fiscais encaminhadas e os Livros de Registro de Saídas, esta fiscalização pode firmar convicção que, o motivo das divergências apuradas em relação ao volume de depósitos/créditos das contas bancárias, deve-se à prática sistemática e reiterada de sonegação fiscal resumida na seguinte estratégia:

• Considerando a numeração inicial e final compreendida no período de 2003 a 2005, a fiscalizada emitiu cerca de 35.000 notas fiscais de revenda de mercadoria à diversos clientes dentre as quais:

a) Ao menos 948 notas fiscais (fruto das diligências) que representam 3% da quantidade emitida, totalizaram R\$ 81.6 milhões, implicando um valor de face em média de R\$ 86.173 (oitenta e seis mil cento e setenta reais):

Situação fiscal/contábil - foram omitidas/subtraídas dos Livros de Registros de Saídas/ Razão/Diário/Caixa, cujas respectivas vias de arquivo obrigatório também não foram encontradas junto com as demais exibidas a esta fiscalização;

b) As demais, portanto, cerca de 34.050 notas fiscais (97% da quantidade emitida), representam um faturamento acumulado de cerca de R\$ 10,2 milhões no período, com valor de face, em média, não superior a R\$ 300,00 por nota fiscal;

Situação fiscal / contábil - foram devidamente registradas nos Livros de Registro de Saídas, oferecidas ao Fisco Federal, cujas receitas de revenda mercadoria constam das respectivas Declarações de Informações Econômico-Fiscais-DIPJ, além de terem sido deixada a disposição desta Fiscalização;

23. Diante dos dados apurados, a fiscalizada foi intimada, em 22/10/2009, a esclarecer o motivo das 948 notas fiscais não estarem consignadas nos Livros de Registro de Saída e a apresentar a 2ª via das mesmas;

(...)

25. Concluindo, ficou constatado e está convicta esta fiscalização de que, no período de jan/2003 a dez/2005, o total do faturamento efetivamente auferido é superior em mais de 9 (nove) vezes ao declarado pela fiscalizada nas respectivas DIPJ incorrendo, portanto, na infração de OMISSÃO DE RECEITA DE REVENDA DE MERCADORIA NÃO ESCRITURADA / DECLARADA, cabendo a lavratura de Auto de Infração do IRPJ e tributos reflexos visando à tributação de ofício em relação às bases de cálculo discriminadas a seguir;

(...)

31. *É claro e evidente o intuito doloso do contribuinte no sentido de impedir, ou ao menos entravar, temporariamente, o alcance por parte do Fisco Federal, às infrações tributárias apuradas no período, quando tentou ocultar a realidade das bases de cálculo sujeito à tributação, deixando à margem de sua escrituração fiscal/contábil e das respectivas DIPJs, todas as notas fiscais de valores de face expressivo (R\$ 86.000 em média);*

32. *Embora a quantidade de notas fiscais omitidas (948) represente 3% do universo de notas fiscais emitidas no período, afasta quaisquer possíveis alegações de erro ou de esquecimento, uma vez que os valores de face das notas fiscais (R\$ 86.000 em média), por 'si só, confirmam a estratégia de omissão, pois representam 90% da receita total apurada no indigitado período, estando sem dúvidas enquadrada na situação prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, pela prática prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, portanto, suas penalidades majoradas em 100%;*

Evidente o cenário em que se deu a qualificação da multa: omissão de receitas (base legal artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995 - art. 532 do RIR/99), em razão da não contabilização de notas fiscais (97% não escriturados), procedimento comprovado após circularização com os clientes da empresa, em valores substanciais (90% da receita total) em conduta reiterada (anos-calendário de 2003, 2004 e 2005).

Ocorre que os paradigmas exoneraram a multa qualificada em um outro contexto.

Foram tipificadas infrações de **presunção** de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No paradigma nº 102-49.346, o afastamento da multa qualificada deu-se em razão de se entender que, diante de uma **presunção** legal, a não disponibilização da comprovação dos depósitos bancários já se prestaria para se amoldar ao tipo da infração tributária, não podendo, portanto, tal situação ser reutilizada para ensejar também a qualificação da multa. Transcrevo excerto do voto:

Se por um lado a prova da recorrente não é satisfatória para afastar a presunção legal de algo que pode ser verdadeiro ou falso - depósitos bancários presumidos como rendimentos -, mas que o legislador o tem por verdadeiro, por outro não se pode afirmar que a simples omissão ou até mesmo a impossibilidade de provar a origem dos recursos, se constituem em elementos caracterizados como dolo, fraude ou simulação necessários à qualificação da multa. Neste sentido destaco a Súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Ademais, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Ora, evidente a falta de similitude fática entre a decisão recorrida e o paradigma.

No mesmo contexto insere-se o paradigma nº 104-22.596. Trata de autuação fiscal de **presunção** de omissão de receitas com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Como se vê nos autos, o contribuinte foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticiava a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o frágil argumento de que diante da constatação da significativa movimentação financeira em suas contas bancárias (contas conjuntas), perfazendo o montante de R\$ 1.177.143,60, aliada à não correspondência com os valores dos rendimentos informados em sua Declaração de Ajuste Anual (R\$ 18.000,00), relativa ao exercício de 2002, ano-calendário de 2001, vislumbra-se a falta de inclusão nesta Declaração, como rendimento, dos valores que transitaram a crédito em suas contas correntes bancárias, o que caracteriza a intenção dolosa do contribuinte de omitir informação, ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se de pagamento de tributo.

A autoridade lançadora argumenta, ainda, de que a omissão dolosa de rendimentos apurada com base em depósitos bancários em contas-correntes, sem as correspondentes comprovações da origem dos recursos dessas operações, configura a prática de crime contra a ordem tributária, conforme preceituado pelos artigos 1º e 2º da lei nº. 8.137, de 1990, e, por consequência, impõe o lançamento de ofício para cobrança do imposto suplementar, com incidência de multa de ofício agravada, prevista no artigo 957, inciso II, do RIR/99.

Constata-se, ainda, que conforme o Auto de Infração, as parcelas tributadas constituem omissão de rendimentos tendo por base valores lançados com base em extratos bancários na vigência da Lei nº 9.430, de 1996, sem a justificativa da devida origem.

Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de omissão de rendimentos apurados através de depósitos bancários não comprovados, sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de informar rendimentos auferidos em sua Declaração de Ajuste Anual valores que transitaram em contas bancárias representativas de

rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, com habitualidade e em valores expressivos com intuito de reduzir o seu imposto de renda, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Ora, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização ou a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade da recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Como se pode observar, o paradigma trata de situação no qual a autoridade fiscal promoveu a qualificação da multa de ofício em uma infração de presunção de omissão de receitas (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), no qual os depósitos bancários não tiveram a origem comprovada. Foi nesse contexto que a decisão afastou a multa qualificada, por entender que o procedimento da empresa caracterizou omissão de rendimentos sem intuito de fraude.

Ambos os paradigmas situam-se em cenário completamente diferente dos presentes autos, no qual a autoridade fiscal identificou a omissão **direta** (art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995) do Contribuinte que não escriturou montante equivalente a 97% de suas notas fiscais, e confirmou o recebimento dos valores por meio de circularização com os clientes. Situação completamente diversa da tratada pelos paradigmas, que se valeram de uma **presunção** legal para auferir a omissão de receitas a partir de depósitos bancários que não tiveram a origem com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assiste razão, portanto, à PGFN.

Diante de situações fáticas que não se comunicam, torna-se impossível a demonstração da interpretação da legislação tributária prevista no art. 67, Anexo II do RICARF>

Dessa maneira, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Contribuinte em relação à matéria "qualificação da multa de ofício".

No que concerne à outra matéria, "nulidade do procedimento fiscal em razão de ausência de MPF", compreendo que o paradigma analisado pelo despacho de exame de admissibilidade, nº 205-00.204, mostra-se apto para demonstrar a divergência.

Isso porque, nos presentes autos, o MPF disponibilizado para o Contribuinte, por ocasião da apresentação do Termo de Início de Fiscalização (e-fls. 92), apresentou um número inválido, que tornou impossível a sua consulta no sítio da Receita Federal (e-fls. 351/352).

Por sua vez, no paradigma, o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, que solicitou os documentos e mediante os quais foi lavrada a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, foi emitido em 27/03/2006, período anterior à ciência do MPF que se deu em 29/03/2006.

O ponto em comum das situações é a respeito da ausência do MPF quando foi dada ciência do início da Fiscalização. Tanto que, em ambos os casos, as decisões debruçaram-se sobre os **efeitos do MPF**. Na decisão recorrida, entendeu-se que se trata de mero instrumento de controle administrativo e por isso eventual deficiência em sua emissão não eivaria o procedimento fiscal de nulidade. Por outro lado, a decisão paradigma discorreu que a ausência da MPF válido inviabilizaria todo o procedimento fiscalizatório, vez que *a legislação exige a precedência do MPF*.

Assim sendo, voto no sentido de conhecer do recurso em relação à matéria "nulidade do procedimento fiscal em razão de ausência de MPF".

Passo ao exame do mérito.

Sobre o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), trata-se de mero instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização, disciplinado por atos internos da Receita Federal que não têm o condão de alterar a competência do auditor fiscal quanto à atividade vinculada e obrigatória do lançamento, atribuída pelo art. 142 do CTN ¹. Por isso, eventual deficiência na ciência, no curso de Fiscalização, sobre **qualquer dos MPF** emitidos (tanto de fiscalização quanto de diligências), não implica em nulidade.

Isso porque, no decorrer da ação fiscal, o que se deve observar é se a Contribuinte tomou a devida ciência do Termo de Início da Fiscalização, dos Termos de Continuidade da Ação Fiscal, e do Auto de Infração, conforme previsto nos artigos 7º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) ², o que ocorreu no caso concreto.

Nesse contexto, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, que transcrevo na sequência:

¹ Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

² Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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

(...)

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

(...)

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

(...)

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

A portaria da RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 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, sendo que os artigos 1º, e 4º, cujas normas que interessam ao presente julgamento assim dispõem:

Art. 1º O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) e pela Coordenação Especial de Vigilância e Repressão (Corep), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando as propostas das unidades descentralizadas da RFB, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal.

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

...

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

Das normas acima referidas depreende-se que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF se constitui em elemento de transparência, planejamento, limitação e controle das atividades da Administração Tributária. A eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando se constituir em meio ilícito para obtenção de prova, não geram nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte e que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar determinada ação. Assim, se ocorrerem problemas com a emissão, prorrogação, comunicação do MPF, não resulta inválido os atos praticados pela fiscalização.

Salvo se utilizado como meio ilícito na obtenção de provas, as irregularidades administrativas relacionadas à emissão, comunicação e prorrogação do MPF não tornam imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada e, detectada a ocorrência da situação descrita em lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento.

Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada ao autor ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática daquele ato. Assim, legitimado o AFRF para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por vício relacionado ao MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

Tem razão o recorrente ao afirmar nos termos do artigo 4º da citada Portaria há necessidade de lhe ser dado ciência da existência do MPF ou de suas prorrogações. Porém, a norma aqui referida tem sua razão de ser. O contribuinte somente esta obrigado a prestar esclarecimentos ao AFRF que estiver devidamente munido de MPF. Assim, em havendo dúvidas quanto à existência ou vigência do MPF, em não constando ou não sendo possível o acesso por meio eletrônico, cabe ao auditor fiscal provar a existência deste para, só então, prosseguir formalizando exigência de documentos.

Por tais razões, desacolho a alegação de nulidade do lançamento sustentada com base em vícios inerentes ao MPF.

Ademais, em nenhum momento consumou-se prejuízo para a Contribuinte ou afronta ao contraditório e a ampla defesa, tanto que, na fase inquisitória, tomou conhecimento de todas as ações empreendidas pela autoridade fiscal, e na fase contenciosa apresentou impugnação, recurso voluntário e recurso especial no prazo previsto pela legislação.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** o recurso da Contribuinte para a matéria "nulidade do procedimento fiscal em razão de ausência de MPF", e, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Processo nº 10830.000831/2009-17
Acórdão n.º **9101-003.253**

CSRF-T1
Fl. 2.502
