

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

Processo nº 11020.001108/2006-00
Recurso nº 155.244 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.029 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ e outros
Recorrente BENFATTO MÓVEIS LTDA.
Recorrida 5ª TURMA DRJ PORTO ALEGRE - RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

NULIDADE – LANÇAMENTOS – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-C – VÍCIO FORMAL

Os comandos do decreto que impõem o MPF são preceptivos e vinculantes para os procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento. A portaria que regula os MPF lança suporte no decreto e no art. 196 do CTN. Tanto o decreto como a portaria prescrevem a emissão de MPF antes ou no início do procedimento fiscal, e não no fim ou com seu encerramento, e até mesmo nos casos que os diplomas permitem o início do procedimento fiscal sem MPF, eles determinam que o MPF deva ser emitido no prazo de cinco dias do início do procedimento fiscal.

Emissão de MPF-F para apuração de infrações à legislação de IPI, em que os elementos de prova que serviram de base àquela são diversos dos empregados para apuração de irregularidades de tributo distinto – o que impõe a emissão de MPF-C para iniciar novos procedimentos fiscais. Emissão de MPF-C, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IRPJ, IRRF, CSLL e COFINS, constitui descumprimento dos preceptivos do decreto e da portaria que inquinam os atos de lançamento de nulidade por vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade por emissão extemporânea do MPF, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Relatora) e Decio Lima Jardim. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.



MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA - Presidente



ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA – Relatora



MARCOS TAKATA – Redator designado

EDITADO EM: 21 JUL 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima (Presidente), Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva e Decio Lima Jardim (suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Hugo Correia Sotero (Vice-Presidente)

Relatório

I – DA AUTUAÇÃO

Trata-se de lançamentos do IRPJ, CSLL, COFINS e IRRF do ano-calendário de 2003. Foi aplicada multa qualificada. Uma das infrações é omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa. Outra infração diz respeito a pagamentos efetuados pela contribuinte, cuja causa ou origem não foi comprovada.

Não houve lançamentos do PIS pois a contribuinte apura créditos do PIS não cumulativo em valor superior àquele que seria lançado em decorrência da omissão de receitas.

Também foi lançada multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, declaradas a menor em razão da mencionada omissão.

A fiscalização constatou a emissão de diversos cheques, de valor elevado, que estariam ingressando no caixa da fiscalizada (crédito da conta Banco e débito da conta Caixa). Tais valores ingressaram na conta caixa, mas não há a saída de valor idêntico e de mesma data. Tais fatos insinuariam que os mesmos teriam sido sacados na boca do caixa e ingressado, em espécie, no caixa da empresa, caracterizando suprimento de caixa.

A fiscalização obteve cópia de cheques junto às instituições bancárias e constatou os mesmos não foram sacados em dinheiro, como faz crer a contabilidade da contribuinte, pois os mesmos têm carimbo de compensação bancária, e alguns têm também um número de conta bancária no verso. Tais fatores comprovam que foram depositados em alguma outra conta bancária, o que caracteriza um pagamento, e não um mero suprimento de caixa. Apenas um cheque foi sacado diretamente no caixa do Banco do Brasil.

A contribuinte foi intimada a informar os beneficiários dos cheques e para um dos cheques foi intimada a explicar qual a transação que deu origem ao pagamento no valor de R\$ 40.513,00 em benefício do sr. Narciso Salvano. Também foi intimada a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a transação que deu origem aos pagamentos efetuados com os cheques relacionados na intimação, bem como cópia do Livro Diário onde consta a escrituração contábil destes pagamentos.

Da justificativa da contribuinte:

Adiantamentos à empresa Madellegho Móveis Ltda.

A contribuinte reúne R\$ 677.756,12 de cheques emitidos, para os quais alega serem adiantamentos à empresa Madellegho Móveis Ltda. Tais adiantamentos teriam sido abatidos mediante o fornecimento de mercadorias à fiscalizada, entretanto, não estão escriturados contabilmente. Intimado a apresentar a documentação que comprovasse a transação que deu origem aos adiantamentos, não apresentou qualquer contrato ou recibo. Também não apresentou o alegado “conta corrente extra contábil” apenas reproduziu-o em sua resposta mediante elaboração de um quadro demonstrativo. Os únicos documentos

apresentados como comprovantes foram cópias de notas fiscais (fl. 315/322) de fornecimento de mercadorias, relacionadas no quadro demonstrativo elaborado pela contribuinte (fl. 204).

Destaca o autuante que as notas fiscais nada comprovam em relação aos adiantamentos, e que comprovam apenas que houve fornecimento de mercadorias, fato não contestado pela fiscalização.

Ressalta a fiscalização que analisando-se a escrituração das notas fiscais de fornecimento de mercadorias, tais fornecimentos não foram pagos mediante adiantamento, mas sim mediante saída de numerário da conta caixa da empresa, como comprovaria a pesquisa de fls. 395, feita nos arquivos magnéticos contábeis da fiscalizada.

A fiscalização procedeu a diligência na empresa fornecedora, buscando verificar a forma de ingresso dos recursos relativos aos fornecimentos das notas fiscais; concluiu ter restado comprovado que os mesmos ~~não foram recebidos~~ mediante adiantamento, mas sim mediante o ingresso de recursos na conta caixa da mesma, informação em consonância com a escrituração da fiscalizada. Tal afirmação seria comprovada com as cópias dos lançamentos contábeis da empresa Madellegno Móveis Ltda, anexados ao processo de fls. 331 a 339.

Também intimou-se (fl. 306, item 2) e reintimou-se (fl. 312, item 2) a empresa Madellegno a apresentar os comprovantes de ingresso de valores em sua conta caixa, dentre os quais, os recebidos em pagamento de fornecedores apontados pela fiscalizada como motivadores dos supostos adiantamentos. Em resposta, essa empresa apresentou as duplicatas de fornecimento (fl. 323/330), com o devido recibo assinado no verso, com data coincidente à de sua contabilidade (fl. 331/339).

Concluiu a fiscalização que os pagamentos aos fornecimentos feitos pela Madellegno à Benfatto ocorridos da forma como escriturados na contabilidade das duas empresas, não podem esses pagamentos (não escriturados) efetuados mediante os cheques (fl. 118/195) ser justificados como adiantamento àqueles fornecimentos. Ressalta que admitir tais pagamentos seriam mesmo “adiantamentos implicaria em desconsiderar a contabilidade das duas empresas.

Destaca que fortalecendo esse entendimento, encontra-se na contabilidade da fiscalizada a conta de “Ativo – Títulos a Receber – adiantamento a terceiros – Madellegno Móveis Ltda”. Analisando-se cópia extraída do Livro Razão da fiscalizada dessa conta (fl. 236), percebe-se que houve adiantamentos feitos pela mesma à empresa Madellegno, no entanto, não encontram-se entre tais lançamentos, aqueles que a fiscalizada informa terem sido adiantados à Madellegno, mediante os cheques do quadro constante de sua resposta (fl. 204).

Ressalta a fiscalização que estes supostos adiantamentos também não estão escriturados na contabilidade da empresa Madellegno, como comprovaria a cópia do Livro Razão, conta 2141002 – passivo – adiantamento de clientes – Benfatto Móveis (fl. 341/342), onde encontram-se escriturados unicamente os mesmos valores constantes da conta “ativo – títulos a receber – adiantamentos a terceiros – Madellegno Móveis Ltda”, extraída da contabilidade da fiscalizada (fl. 236).

Existindo conta contábil específica, na contabilidade de duas empresas distintas, destinada à escrituração de possíveis adiantamentos à Madellegno e existindo adiantamentos concedidos e escriturados (nas duas empresas) a empresa Madellegno, por que

motivo à fiscalizada, ou a própria Madellegno, não teria escriturado os outros, especificados no quadro de sua resposta (fl. 204)? A única resposta plausível, segundo o autuante, é a de que tais pagamentos não são adiantamentos, caso contrário não haveria motivos para sua escrituração.

Acrescenta que, ainda a respeito da alegação da fiscalizada que tentaria fazer crer na existência de uma conta corrente extra contábil, onde estariam registrados todos os pagamentos efetuados, bem como as remessas de mercadorias, destaca o fato de que no quadro representativo deste conta corrente, apresentado pelo contribuinte, não constam, dentre outras, a NF 161185, emitida em 08.05.2003, no valor de R\$ 84.766,80, e a NF 15884, de 07.04.2003, no valor de R\$ 35.032,95, conforme consulta de fls. 237 à conta fornecedores ao Livro Razão da fiscalizada. Explica que tais notas fiscais foram quitadas mediante compensação com a conta “adiantamento a terceiros – Madellegno Móveis Ltda” (fl. 236). Se tal conta corrente serviria para registrar extracontabilmente, todos os pagamentos e recebimentos da fornecedora Madellegno, entende não ser compreensível o fato de que nem todos os adiantamentos e fornecimentos estejam registrados no suposto “conta corrente extracontábil”. Destaca a fiscalização que a contribuinte, necessitando justificar diversos pagamentos não escriturados, simplesmente reuniu diversos cheques e diversas notas fiscais de mercadorias, escolhendo-os de forma que seus totais pudessem totalizar um valor muito próximo (R\$ 677.756,12 de cheques emitidos e R\$ 677.523,51 de notas fiscais recebidas), tentando dessa forma ludibriar o fisco.

Ressalta ainda a fiscalização que também chama atenção o fato de que no quadro de adiantamentos apresentado pela contribuinte (fl. 204) constar adiantamentos efetuados na mesma data, com cheques do mesmo banco, ao mesmo fornecedor. Exemplo disso são os supostos adiantamentos efetuados no dia 13.08.2003, com dois cheques do Banco do Brasil (231523 de R\$ 35.000,00 e 231522 de R\$ 40.000,00), ou ainda os do dia 31.03.2003 (230918 de R\$ 32.800,00 e 230919 de R\$ 18.500,00). Fossem tais valores realmente adiantamentos, não seria razoável emitir-se dois cheques do mesmo Banco, em mesma data, para o mesmo fim. Também não seria razoável a emissão de cheques em valores totalmente quebrados, como por exemplo, o cheque 478, do Bradesco, emitido em 14.10.2003, no valor de R\$ 19.529,05, ou ainda o cheque 495, também do Bradesco, no valor de R\$ 33.774,02. Tais valores, fracionados, que não têm a menor coincidência com os valores constantes das notas fiscais de fornecimento apresentadas, confirmariam o fato de que não são adiantamentos, mas sim pagamentos efetuados para os quais a contribuinte não logrou comprovar ou explicar a motivação.

Destaca a fiscalização que todas as operações financeiras ou comerciais, realizadas por pessoa jurídica, devem ser registradas contabilmente e que, se a escrituração do sujeito passivo faz prova a favor dele é evidente que também pode fazê-lo contra ele, ou seja, cabe ao contribuinte provar que sua escrituração apresenta erros ou incorreções. Não poderia simplesmente alegar que houve adiantamentos que não foram contabilizados sem apresentar as provas destes supostos adiantamentos.

Conclui a fiscalização que de todo o exposto, seja pela constatação de que os cheques não foram sacados em dinheiro, mas sim depositados em contas de terceiros, como atestam o número da conta ou o carimbo de compensação bancária aposto nos mesmos, seja pelo reconhecimento do próprio contribuinte que afirma (fl. 203) que os mesmos não foram sacados em dinheiro, mas dados em pagamentos realizados, tem-se como única certeza, a saída de numerário do caixa da empresa, tendo restado latente a incapacidade da contribuinte de

produzir provas da efetividade da operação de adiantamento alegada, ficando evidenciado que houve pagamento ou saída cuja causa não foi efetivamente comprovada.

A fiscalização não questiona o fato dos cheques emitidos, constantes do quadro demonstrativo da resposta da contribuinte (fl.204), terem sido utilizados para pagamentos à empresa Madellegno, inclusive, encontrou na contabilidade dessa empresa, alguns depósitos bancários (fl. 343/350) coincidentes em data e valor com os cheques constantes do quadro demonstrativo apresentado pela contribuinte. No entanto, tais depósitos bancários foram escriturados, na empresa Madellegno, em contrapartida da conta caixa (fl. 351/357) e não da conta adiantamentos.

Concluiu não restar comprovado a operação que dá origem a estes pagamento.

Empréstimos à empresa VIVERE MÓVEIS LTDA

Sobre a alegação da contribuinte (fl. 204/206, item b e f), de serem empréstimos concedidos à empresa Vivere, que teriam sido devolvidos nas datas que menciona, entendeu a fiscalização que estes supostos empréstimos, bem como suas devoluções, também não estão contabilizados, estando contabilizada somente a entrada dos valores destes cheques na conta caixa, na data de seu suposto saque, como se fossem suprimento de caixa. A contribuinte alega que tendo o empréstimo sido devolvido pelo beneficiário, o mesmo retornou ao caixa da fiscalizada, o que justificaria a escrituração unicamente do ingresso do recurso na conta caixa. Intimado a apresentar a documentação que comprovasse a transação (fl. 197, item 4), não apresentou, qualquer recibo ou contrato.

Sobre a alegação da fiscalizada de que os valores recebidos (fl. 205/206) em 29.01.2003, em devolução dos supostos empréstimos foram utilizados para pagamento de parte da duplicata 110, da empresa fornecedor “RGS Madeiras Ltda” no valor de R\$ 46.332,00, e que os valores recebidos como devolução, no dia 10.03.2003 foram utilizados para pagamento de duplicatas das empresas Luch Móveis Ltda (dupl. 7205 de R\$ 37.199,51) e Bento Máquinas Ltda (dupl. 2281-2 de R\$ 4.060,67), a fiscalização destaca o fato de que o pagamento da duplicata 110, da empresa RGS, foi efetuado em 24.01.2003, com recursos oriundos da conta caixa, como se constata da pesquisa de fl. 396, feita nos arquivos magnéticos contábeis apresentados pela contribuinte. Tendo sido o pagamento efetuado em 24.01.2003, obviamente não poderia o mesmo ter sido realizado com recursos que supostamente foram devolvidos à fiscalizada em 29.01.2003.

Quanto aos pagamentos efetuados às empresas Luch Móveis Ltda e Bento Máquinas Ltda, embora os mesmos tenham sido contabilizados (fl. 396) na mesma data (10.03.2003) do suposto recebimento da devolução do empréstimo, destaca que tais pagamentos foram efetuados com recursos oriundos da conta caixa, e que não consta, nesta data, qualquer registro de ingresso de recursos na conta caixa, a título de devolução de empréstimos. Não tendo a contribuinte apresentado qualquer comprovante da suposta operação de empréstimo, ou de sua devolução, enendeu ser cômodo, afirmar que um determinado pagamento, não contabilizado, tenha tido origem em suposto empréstimo que teria sido devolvido em uma data qualquer, coincidente com quaisquer pagamentos efetuados.

Na busca da verdade material, a fiscalização realizou diligência na empresa tomadora dos supostos empréstimos (Vivere). Não encontrando lançamentos contábeis na escrituração da mesma, inerentes aos supostos empréstimos, a fiscalização intimou a Vivere a

informar se haveria recebido qualquer valor a título de empréstimo da empresa Benfatto. Respondeu que utilizou-se de alguns socorros financeiros momentâneos (fl. 393), em valores coincidentes com os informados pela fiscalizada, muito embora as datas de tomada e devolução dos mesmos, informadas pela empresa Vivere não sejam exatamente coincidentes com as datas informadas pela fiscalizada. Embora intimada não juntou qualquer comprovante da efetividade dos empréstimos tomados. Informou que por se tratar de curto prazo e um socorro de quebra galho não teria havido registro em livros contábeis.

Não havendo qualquer comprovação nem mesmo registro contábil, de que tais valores tenham sido recebidos a título de empréstimo, a fiscalização os considerou como pagamento sem causa.

Empréstimos à empresa Mobel Ind. de Móveis Ltda.

A contribuinte alegou ter utilizado os cheques (fl. 205/206, item b e f) como empréstimos concedidos à empresa Mobel, que teriam sido devolvidos nas datas especificadas, entretanto, segundo a fiscalização, estas operações não foram contabilizadas, estando contabilizada somente a entrada dos valores dos cheques na conta caixa, na data do suposto saque, como se fossem suprimentos de caixa. A contribuinte alega (fl. 204/205, item b) que tendo o empréstimo sido devolvido pelo beneficiário, o mesmo retornou ao caixa da fiscalizada, o que justificaria a escrituração unicamente do ingresso do recurso na conta caixa, sem a necessidade de escrituração da saída (empréstimo) e retorno (devolução) destes valores.

Intimada a fiscalizada a apresentar documentação correspondente (fl. 197, item 4) não apresentou qualquer recibo ou contrato. Realizada diligência junto à Mobel para que a mesma informasse se houve empréstimos obtidos pela mesma junto à Benfatto, constatou-se que encontram-se escriturados (fl. 361/369) os empréstimos feitos pela fiscalizada. Muito embora, as datas de devolução dos empréstimos não tenham conferido com aquelas informadas pela contribuinte, como se verifica nos lançamentos contábeis e recibos apresentados (fl. 370/374) pela empresa Mobel, a fiscalização aceitou a alegação de empréstimo apresentada pela contribuinte, como justificativa aos pagamentos efetuados mediante emissão dos três cheques.

Empréstimos à empresa Estofados Pertuti Ltda.

Sobre o cheque 231285, do Banco do Brasil, emitido em 21.07.2003, no valor de R\$ 25.000,00 (fl. 156/157), alegou a contribuinte (fl. 205, item e), ser empréstimo concedido à empresa Estofados Pertuti, que teria sido devolvido em 08.08.2003. Este suposto empréstimo, bem como sua devolução, também não está contabilizado, estando contabilizado unicamente o ingresso deste cheque na conta caixa, na data de seu suposto saque, como se fosse suprimento de caixa. Intimado a apresentar a respectiva documentação das operações não apresentou qualquer recibo, contrato ou outro comprovante qualquer.

Sobre a afirmação da empresa de que o valor recebido em devolução do empréstimo teria sido utilizado para pagamento de fornecedores (Mex Móveis Ltda e Milarte Ind de Móveis Ltda) e aluguel à empresa Móveis Vascari Ltda, ressalta a fiscalização que novamente estes pagamentos estão escriturados tendo como contrapartida a conta caixa, e que não consta na contabilidade da fiscalizada, o ingresso da suposta devolução.

Em diligência à empresa Estofados Pertuti, constatou a fiscalização que tal alegação não encontra amparo na contabilidade da mesma (fl. 385/389). Ainda assim, intimou-

 7

se a empresa a informar se havia recebido qualquer valor a título de empréstimo da Benfatto, apresentando, caso positivo, cópias dos documentos comprobatórios do mesmo. Respondeu que haveria contraído o suposto empréstimo, em 21.07.2003, no entanto, como comprovante do mesmo apresentou unicamente um extrato bancário (fl. 380/384) onde está grifado, no dia 21.07.2003, dois depósitos, o primeiro no valor de R\$ 20.000,00, sob o histórico "DEP. BL. 1D" e o segundo, no valor de R\$ 5.000,00, sob o histórico "DEP. CH. LIB."

Ressalta a fiscalização que é evidente que tal extrato bancário nada prova em relação ao suposto empréstimo, vez que não está identificada a origem do depósito. Soma a isso o fato de que o suposto empréstimo não encontra amparo na escrituração contábil de nenhuma das empresas (Benfatto e Pertuti). Entende não ser lógico que um cheque da empresa Benfatto (ch. 231285 de R\$ 25.000,00) tenha sido depositado em conta bancária da empresa Pertutti, de forma parcelada, sob dois históricos diferentes. Estaria claro que a contribuinte circularizada, entrando em contato com a fiscalizada, procurou ajudá-la. No entanto, sua resposta, em vez disto, parece apenas confirmar o fato de que o cheque 231285 emitido pela Benfatto não ingressou em sua conta corrente do Banco do Brasil, o que ratifica o entendimento da fiscalização de que o mesmo constitui-se pagamento sem causa.

Acrescenta o autuante que, ademais, a empresa também não apresentou qualquer outro comprovante de que tal valor realmente teria sido recebido a título de empréstimo. Mesmo intimado (fl. 376, item 3), a apresentar cópias de recibos, contratos de empréstimo e principalmente documentos que comprovassem a devolução do suposto empréstimo, nada disso foi apresentado. Dessa forma, ainda que tal pagamento houvesse sido efetuado à empresa Pertuti, o que não teria restado comprovado, ainda assim também não existiria qualquer comprovação de que o mesmo teria sido recebido a título de empréstimo. Considerou-o como pagamento sem causa.

Pagamentos sem qualquer justificação

A fiscalização explica que, ainda em sua resposta, a contribuinte confirma o pagamento de alguns valores, efetuados mediante a emissão de 3 cheques, identificando o beneficiário dos mesmos, sem apresentar qualquer justificativa para tais pagamentos. Quanto ao cheque 231626 do Banco do Brasil, de R\$ 13.600,00, afirma a contribuinte que o mesmo seria suprimento de caixa, e que provavelmente fora endossado pela Benfatto e repassado a terceiros. Analisando-se o cheque (fl. 172/173), segundo o autuante, percebe-se que o mesmo não foi sacado em dinheiro, não configurando-se assim em suprimento de caixa, pois, o mesmo foi depositado em alguma conta do Banco Sicredi, como atesta o carimbo de compensação apostado no verso do mesmo.

Não tendo a contribuinte apresentado qualquer justificativa para os pagamentos efetuados mediante a emissão dos três cheques, ou qualquer documento comprobatório da operação que lhes teria dado origem, a fiscalização considera tais pagamentos como pagamentos sem causa.

Pagamentos à ART'LEGNO e MEX

Segundo a fiscalização, nos itens c e d de sua resposta (fl. 205), a contribuinte justifica a emissão de dois cheques, discriminados no quadro que indica, alegando serem adiantamentos às empresas Mex Móveis e Art.'Legno. Tais adiantamentos seriam abatidos mediante o fornecimento de serviços de industrialização à fiscalizada, conforme demonstrativo apresentado pela contribuinte (fl. 205, itens c e d). Tais adiantamentos não estão escriturados

contabilmente, havendo somente o registro contábil do ingresso de recursos na conta caixa da empresa como se fosse suprimento de caixa.

Intimado a apresentar a respectiva documentação das operações, não apresentou qualquer recibo ou contrato. Os únicos documentos apresentados como comprovantes destes adiantamentos foram cópias das notas fiscais (fls. 210/215) de fornecimento de serviços de industrialização relacionadas pela contribuinte (fl. 205). As notas fiscais, segundo o autuante, nada comprovam em relação aos adiantamentos. Teriam o condão de comprovar, somente a aquisição de serviços de industrialização, fato que não contesta.

Segundo a fiscalização, analisando-se a escrituração das notas fiscais de fornecimento de serviços (fl. 397/399), emitidas pelas empresas Mex e Art'Legno, bem como do pagamento das mesmas, que foram apontadas pela fiscalizada como motivadoras dos supostos adiantamentos, constatou que tais fornecimentos não foram pagos mediante adiantamento, mas sim mediante saída de numerário da conta caixa da empresa, ou mediante emissão de cheques, como comprovaria a pesquisa (fl. 397/399) feita nos arquivos magnéticos contábeis da fiscalizada.

Ressalta que da mesma pesquisa pode-se perceber que os valores de R\$ 6.000,00 (NF 1689) e R\$ 7.818,04 (NF 1712), notas fiscais estas apontadas pela contribuinte (fl. 205, item d) como motivadores do suposto empréstimo, foram pagas à empresa fornecedora Art'Legno mediante emissão de cheques (000211 do Banco do Brasil, de R\$ 6.000,00, emitido em 23.01.2003 e cheque do Banco Sudameris de R\$ 7.818,04 emitido em 25.02.2003), cheques estes coincidentes em datas e valores com as duas notas fiscais. Se tais notas fiscais (1712 e 1689) foram pagas mediante cheques emitidos nestes mesmos valores, que apenas transitam pela conta caixa, não existe a menor possibilidade de que as mesmas tenham sido pagas mediante adiantamento que teria sido feito por meio do cheque 000497 do Banco Bradesco, no valor de R\$ 20.550,00, emitido em 19.12.2003, como alegado pela contribuinte.

Para evitar qualquer confusão diz ser relevante destacar que no dia 25.02.2004, houve conforme pesquisa (fl. 399) a emissão de dois cheques no valor de R\$ 7.818,04. Um foi dado em pagamento à nota fiscal 1712 emitida pela empresa Art'Legno. O outro foi dado em pagamento à duplicata 105 do fornecedor Mex, coincidentemente do mesmo valor.

A fiscalização não questiona o fato dos cheques emitidos terem sido utilizados para pagamentos às supostas empresas fornecedoras de serviços de industrialização. O que não restou comprovado é a operação que dá origem a estes pagamentos. Concluiu que não logrou a contribuinte, êxito em procurar demonstrar qual a origem dos mesmos, caracterizando-se desta forma, pagamento sem causa.

Pagamentos sem causa - IRRF

Diante do exposto, houve pagamentos efetuados pela contribuinte, que não estão registrados contabilmente e para os quais não houve a comprovação da causa ou operação que lhes deu origem. Em tal situação, conforme a fiscalização, incide indubitavelmente o IRRF à alíquota de 35% sobre base de cálculo reajustada, nos termos dos art. 674 e §§ e 725 do RIR/99 e art. 20 da IN SRF 15/2001. Com base nesses dispositivos legais elaborou planilha demonstrativa do imposto de renda na fonte de fl. 66, onde estão evidenciados os pagamentos considerados pela fiscalização como sendo pagamentos sem causa, identificados por data, valor

  9

e número do cheque utilizado, demonstrando também o valor da base de cálculo reajustada e o imposto de renda exclusivo na fonte lançado (aliquota de 35%).

Do saldo credor de caixa

De acordo com o autuante, todos os cheques constantes da resposta da contribuinte (fl. 204/206) ingressaram contabilmente na conta caixa da empresa, no entanto, não houve a contabilização referente à saída destes recursos da conta caixa, fato que efetivamente ocorreu, como confessado pela própria fiscalizada. Assim, com base na escrituração da conta caixa da empresa (fl. 219/235) e considerando as saídas de recursos efetivadas mediante os pagamentos efetuados por meio dos cheques emitidos, bem como as devoluções dos empréstimos feitos à empresa Mobel Móveis Ltda, valores estes constantes da planilha “valores incluídos na recomposição da conta caixa” (fl. 67), elaborou o demonstraativo “recomposição da conta caixa” (fl. 68/86), onde foram reconstituídos os saldos da conta caixa da fiscalizada. Com base nestes saldos elaborou a planilha “omissão de receita apurada com base em saldo credor de caixa” (fl. 87), onde são demonstradas as datas e valores em que houve omissão de receita apurada com base no saldo credor de caixa (menor saldo credor em cada mês). Salienta que neste demonstrativo o saldo credor de caixa, considerado como receita omitida em determinado período é descontado no período seguinte.

Tais valores constantes da planilha “omissão de receita apurada com base em saldo credor de caixa” foram considerados pela fiscalização como omissão de receita, em conformidade com o disposto no art. 281, I, do RIR/99.

Da multa aplicável: evidente intuito de fraude

Entendeu o autuante, estar caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme art. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, mediante a não escrituração de diversos pagamentos efetuados, atitude tendente a retardar ou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador (receita) da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, a multa aplicável ao presente caso é a prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96. Concluiu que a atitude dolosa resta plenamente caracterizada quando a contribuinte não escritura vários pagamentos. Se assim não o fizesse teria de registrar também outros ingressos na conta caixa, a fim de que a mesma não ficasse com saldo credor. A prática da contribuinte lhe permitiu, que tais recursos fosse mantidos à margem da contabilidade, impedindo ou dificultando o conhecimento do fisco acerca da obrigação tributária.

Da multa isolada (150%) incidente sobre valores de IRPJ e de CSLL sob o regime de estimativas, recolhidos a menor em razão da omissão de receita apurada com base no saldo credor de caixa

A fiscalização apresenta argumentos de que a multa isolada por falta de recolhimento por estimativas pode ser lançada juntamente com a multa de ofício e que as mesmas têm fatos geradores e base de cálculo diversos.

Somou à base de cálculo informadas em DIPJ à receita omitida apurada por meio do saldo credor de caixa e elaborou os quadros onde estão demonstrados os valores do IRPJ e CSLL declarados a menor, bem como, a multa isolada de 150% incidentes sobre os mesmos.

O demonstrativo constante do Lalur (fl. 261/262) e equivalente demonstrativo da CSLL (fl. 259/260) mostram que o IRPJ e CSLL estimativa dos meses de janeiro, abril, junho, julho e agosto de 2003 foram apurados com base nos balancetes de suspensão ou redução da estimativa (fl. 239/254). Tais demonstrativos estão em desacordo com os respectivos balancetes apresentados (fl. 246/254), pois o campo lucro antes da contribuição social do demonstrativo da CSLL (fl. 259/260), bem como a soma do campo “lucro antes do imposto de renda” com o campo “contribuição social” do Lalur (fl. 261/262) são maiores que o valor constante do lucro antes do IRPJ e CSLL, constante dos balancetes insertos no livro Diário (fl. 246/254). Tal diferença está apresentada em tabela no início da página 26 do TVF.

Assim, como o valor do lucro líquido antes do IRPJ e CSLL constante dos balancetes apresentados é menor que o valor do Lalur, utilizou-se do lucro líquido antes do IRPJ e CSLL constantes dos balancetes apresentados (fl. 246/254), com as adições informadas no Lalur (fl. 259/262), somados à receita omitida apurada por meio do saldo credor de caixa, para elaborar-se os quadros onde estão demonstrados os valores de IRPJ e CSLL (estimativas mensais com base em balancetes de suspensão e redução) e declarados a menor, bem como a multa isolada de 150% incidentes sobre os mesmos.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DA TURMA JULGADORA

A contribuinte alegou na impugnação irregularidade na emissão ou ciência dos MPFs, apresentou argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade (exigência de juros de mora calculados pela taxa Selic), pediu perícia e apresentou argumentos de mérito em relação a pagamentos sem causa e saldo credor de caixa, a dedutibilidade do IRRF e COFINS lançados de ofício, a multa de ofício de 150%, aplicação concomitante de multa proporcional e multa isolada (redução dos percentuais).

A Turma Julgadora indeferiu pedido de perícia, desconheceu as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade e no mérito, reduziu o percentual da multa isolada de 150% para 50%, em razão da MP 303/2006 (aplicou o princípio da retroatividade benigna).

Entre as ementas proferidas destaco as seguintes.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – RECOMPOSIÇÃO DE SALDO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DESSA CONTA. Os cheques emitidos pela empresa em favor de terceiros, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta “caixa” como recurso, deverão ter seu correspondente registro a crédito desta conta, pela saída de caixa para o pagamento do gasto, para que se opere a neutralidade da sistemática contábil adotada, vulgarmente chamada de “lançamento cruzado na conta Caixa”. Não comprovando a empresa o registro dessa saída, é legítima a recomposição do saldo da conta “Caixa”, com a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos. A conseqüente apuração de saldo credor evidencia a prática de omissão de receitas

CONTRIBUIÇÕES. DEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPUGNAÇÃO. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de

competência, não se aplicando tal regra para aqueles com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5 172, de 1996 (CTN). O IRRF lançado de ofício por pagamento sem causa comprovada, é indedutível do Lucro Real

A ciência da decisão de primeira instância se deu em 20.10.2006 e o recurso foi apresentado em 21.11.2006.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Alega a recorrente a nulidade do lançamento em razão de irregularidades na emissão do MPF. Discorda da Turma Julgadora que entendeu que o MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização; que não foram observadas as questões formais indispensáveis, determinadas pelo Decreto 70.235/72 e as prescrições da Portaria 6.087, de 21.11.2005. Renova os argumentos e a fundamentação utilizada à fls. 3 a 6 da pela impugnatória.

Argumenta que a execução de procedimentos fiscais deve ser feita mediante a emissão prévia de MPF, no que concerne tanto em sua formalização anterior ao procedimento, quanto à sua total ausência, pois, em relação ao lançamento da CSLL, a autoridade fiscal emitiu MPF, em 20.04.2006, na mesma data em que foi lavrado o auto de infração; em relação ao lançamento da COFINS a autoridade fiscal não emitiu MPF e quanto ao lançamento do IRF e IRPJ, a autoridade fiscal emitiu MPF somente 10 dias antes da lavratura do auto de infração, e a impugnante obteve ciência da emissão do MPF somente em 20.04.2006, na data da lavratura do auto de infração.

Destaca que o MPF foi emitido para o IPI e que foi ferido o princípio da legalidade por ter sido levado a efeito o procedimento fiscal, sem a observância dos requisitos para a validade do MPF, em razão de ausência da devida anterioridade em relação ao IRPJ e carência de MPF, relativamente à COFINS, CSLL e IRF.

Pede perícia. Alega que a matéria sob julgamento é extensa e complexa e que a Turma Julgadora equivocou-se e causou lesão irreparável ao direito de defesa da contribuinte e coloca em risco a sobrevivência da empresa, além da ilegalidade perpetrada. Destaca que a autoridade fiscal agiu de forma superficial, por aceitar meros indícios como se fossem fatos comprovados; que deixou de considerar provas cabais, legais e contundentes, de tal forma que suas conclusões estão consumando grave lesão ao direito da recorrente. Renova o pedido de realização da perícia contábil com o intuito de demonstrar:

- a) A inexistência de saldo credor de caixa;
- b) A inexistência de alteração do PL da empresa;
- c) A inexistência de omissão de receita;

d) As fontes de receita da empresa decorrem de atividade preponderantemente exportadora, sendo-lhe impossível obter recursos, que não transitem obrigatoriamente pela via das contas correntes. Destaca que a instância singular ao examinar a questão das receitas da empresa, supervalorizou o fato de que a empresa também efetuou vendas no mercado interno, embora de pequeno valor. Assim procedendo desqualificou os

argumentos de que as vendas para o mercado externo impossibilitam a obtenção de recursos por vias transversas, do tipo caixa dois;

e) Que as mencionadas vendas para o mercado interno sempre foram de valores insignificantes e mesmo assim estritamente e devidamente todas contabilizadas.

Sobre a infração de saldo credor de caixa e pagamento sem causa, argumenta que os próprios julgadores estão convencidos de que os valores não entraram no caixa. Mas, o auditor ao recompor o caixa, considerou como se entrados, e assim fez com que, de forma totalmente artificial, a conta caixa apresentasse saldo credor de caixa.

Quanto aos pagamentos sem causa, aduz a interessada que a fiscalização concluiu que houve pagamentos, que não estariam registrados contabilmente e para os quais não existiria comprovação da causa ou operação que lhes deu origem, mas que como se depreenderia dos relatório de fiscalização, a fiscalizada ofereceu esclarecimentos, documentação e justificativas para todas as dúvidas e perquirições do auditor-fiscal.

Sobre os adiantamentos para a empresa Madellegno, afirma que exporta a totalidade de sua produção e que é natural que seus clientes tenham interesse em produtos fabricados por outras empresas e que isso acontece com frequência. Estes clientes solicitam produtos que a recorrente não fabrica. Nestas ocasiões, adquire produtos de outras fábricas e os revende para seus clientes no exterior, o que considera ser, uma operação normal de comercial exportadora.

Argumenta que tendo em vista sua condição de exportadora tem acesso a crédito bancário decorrente de adiantamentos de contrato de câmbio. Nessa condição, entende ser natural que adiante recursos aos seus fornecedores para assegurar a elaboração dos produtos que serão exportados pela Benfatto, atendendo aos requisitos de prazo, qualidade, quantidade contratados com os seus clientes no exterior.

Aduz que comprovou ao autuante que houvera adquirido mercadorias para exportação nas datas, e em conformidade com os documentos citados e valores do quadro que mencionada, idêntico ao da fiscalização, da empresa Madellegno. Destaca que forneceu ao autuante as comprovações das efetivas compras de produtos e os efetivos pagamentos para a empresa citada, consistentes em cópias das notas fiscais de compra, das duplicatas quitadas, e que se encontram presentes nos autos às fls. 315/330. Tais documentos comprobatórios das efetivas compras de mercadorias para exportação e as duplicatas correspondentes quitadas, são lícitos, legais emitidos em consonância com a legislação pertinente em vigor, configuram documentos hábeis e idôneos, coincidentes com datas e valores, com as transações de compra e venda realizadas entre as empresas Madellegno e a fiscalizada. Diz que o autuante omitiu a referência às cópias das duplicatas quitadas que se encontram às fls. 323 a 330.

Afirma que o relator se equivocou ao examinar a documentação oferecida pela recorrente. Aduz que os adiantamentos para futuras aquisições, como o próprio nome define, futuras aquisições, cujos valores não estão adrede definidos eis que dependem de quantidades, cujo número exato somente é conhecido na oportunidade do embarque das mercadorias, quando é feito o fechamento das contas. Ressalta que os embarques dependem de vários fatores: do prazo desejado pelo importador externo, pela agenda dos navios, operação de portos, veículos para transporte terrestre, todos fatores que somente estarão confirmados quando dos embarques. Por outro lado, o fluxo de caixa das empresas, o vencimento de seus compromissos, inclusive junto ao fisco, possuem cronogramas específicos, e não

necessariamente fechados com os números dos embarques. Por esta razão, entende que nada há a estranhar, se em dado momento ocorre alguma antecipação de valores para futuras entregas de mercadorias, como está dito em “valores quebrados” e mesmo em mais de uma oportunidade na mesma data.

Acrescenta que a fiscalizada efetivou as exportações das mercadorias adquiridas da empresa Madellegno e fazem prova completa, cabal, definitiva os documentos que anexa (doc. 2 a 4), consistentes em notas fiscais de exportação, faturas comerciais, BLs, comprovantes de entrega de documentos aos Bancos autorizados a operar com câmbio de exportação, registros das operações junto ao Siscomex e Bacen, contratos de fechamento de câmbio.

Aduz que em 2003, 100% de seu faturamento se refere a vendas ao exterior, que a única fonte de recursos da impugnante é a venda de mercadorias ao exterior, por meio de exportação e que não há como se fazer exportação clandestina. Assim, não haveria como a empresa exportadora utilizar recursos sem origem, do tipo caixa 2, ou de qualquer outra natureza. A entrada dos recursos de suas operações de venda, como são de exportação, somente podem se dar por meio de fechamento de câmbio que se operam por meio do sistema oficial bancário. Dessa forma, os recursos transitam todos, via crédito em conta corrente bancária. Não há outro meio.

Destaca que o autuante limitou-se à verificação da contabilização da conta caixa da empresa e não verificou a contabilidade em sua integralidade e que concluiu de modo simplista e injusto que a fiscalizada operou pagamentos sem causa e a cometeu omissão de receita, visto que produziu saldo credor de caixa.

Argumenta que o autuante desprezou provas contundentes oferecidas pela fiscalizada, operou uma recomposição da conta caixa mediante a introdução dos lançamentos na coluna crédito (saída) dos valores correspondentes aos cheques referentes aos adiantamentos para a empresa Madellegno, no valor de R\$ 677.523,51, dos valores dos cheques referentes aos empréstimos concedidos para VIVERE e PERTUTI, estes no valor de R\$ 55.000,00 e de R\$ 25.000,00, respectivamente, dos valores dos cheques referentes aos adiantamentos para os fornecedores de mão de obra ART'Legno e Mex, nos valores de R\$ 20.550,00 e R\$ 10.000,00, respectivamente, dos cheques no valor de R\$ 13.600,00, R\$ 16.519,45 e R\$ 40.513,00, referidos no item 3.5 do TVF. Assim procedendo, a fiscalização produziu o saldo credor de caixa, que fundamentou os autos de infração e os lançamentos lavrados contra a fiscalizada.

Acrescenta que se é adequado o procedimento do autuante, então é de se concluir que o procedimento é parcial e incompleto, pois para proceder a recomposição da conta caixa, não poderia o autuante, apenas lançar a crédito (saída) mas de duas uma: ou deveria ter procedido também ao estorno dos valores dos pagamentos das duplicatas e de outros títulos contabilizados pela fiscalizada na também conta caixa a crédito (saída), ou deveria proceder ao lançamento dos valores retornados dos empréstimos efetuados na conta caixa a débito (entradas) e mais a transferência dos valores referentes aos fechamentos de câmbio, também a débito da conta caixa.

Como o autuante não adotou nenhuma das hipóteses acima, concluiu que o mesmo produziu uma ficção, chamado saldo credor de caixa, que nunca existiu e que penalizou a fiscalizada de forma violenta, injusta e ilegal.

Argumenta que ao simplesmente, por meio da dita recomposição da conta caixa, efetuar os lançamentos que operou a crédito (saída), como estes mesmos valores já estavam contabilizados a crédito (saída) pela contabilização dos pagamentos de títulos, deu-se um crédito em duplicidade, sem o suporte da contrapartida do lançamento a débito (entrada) no caixa da fiscalizada.

Alega que falhas na contabilização acontecem, por ser a contabilidade da fiscalizada realizada fora da empresa, por escritório de contabilidade, com atrasos, isto é, não no momento da ocorrência do fato.

Ressalta que não há incongruência no fato de que alguns adiantamentos efetuados para a empresa Madellegno estivessem contabilizados na conta do ativo — adiantamentos, e outros não. Diz que na verdade, conforme teria demonstrado, o saldo de caixa nunca foi credor. Acrescenta que a distorção deve ser creditada ao fato da contabilidade ser terceirizada, envolvendo diferentes profissionais, acarretando em diferentes critérios de contabilização, sem contudo distorcer a situação patrimonial da entidade.

Destaca que o auditor fiscal alega que os valores dos cheques sacados e contabilmente registrados a débito na conta caixa, quando do recebimento de recursos sob a forma de adiantamento a fornecedores ou empréstimos, não foram adequadamente registrados, em conta de adiantamento a terceiros ou créditos a receber por empréstimos.

Afirma que tal lançamento contábil não teria o condão de alterar quantitativamente a situação patrimonial, porque haveria o seguinte lançamento contábil: débito: adiantamento a terceiros (fornecedores/ativo circulante) e o crédito: caixa (ativo circulante), não havendo lançamento em contas que afetariam o resultado do exercício, e em consequência o PL da entidade. Quando da liquidação da operação, por meio da entrega das mercadorias, que ensejariam o adiantamento dos recursos, haveria a seguinte cronologia de lançamentos contábeis: débito: estoques de mercadorias; crédito: fornecedores (passivo circulante) e ato contínuo, débito: fornecedores e crédito: adiantamento a fornecedores.

Entende ter demonstrado que adotando-se a sistemática de registro contábil pretendida pelo auditor fiscal, obtém-se ao final da operação, o mesmo saldo na conta caixa, encontrado pelo sistema de registro contábil adotado no período pela fiscalizada.

Ressalta que para haver reflexo na apuração do lucro real ou na base de cálculo da CSLL, há a necessidade de uma alteração patrimonial quantitativa, ou seja, o registro contábil de um fato econômico que represente o registro, a débito ou a crédito, numa conta patrimonial (ativo ou passivo) e o correspondente crédito ou débito, pelo método das partidas dobradas, em uma conta representativa do resultado do exercício. Somente desse modo haveria reflexo na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso em tela, o registro contábil segundo a forma recomendada pelo auditor fiscal representaria apenas uma variação patrimonial qualitativa, isto é, haveria lançamento apenas entre contas representativas de ativo e passivo sem afetar o resultado do exercício, e em consequência, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tabém destaca que ficou demonstrado que o patrimônio das empresas não sofreu modificação, não houve alteração patrimonial, assim, não houve a omissão de receita.

Sendo a empresa fiscalizada, indústria cem por cento exportadora, não poderia sê-lo, sem a devida contabilização de todas as notas fiscais de venda. Assim, não há como existir omissão de receita.

Destaca que o auditor fiscal em nenhum momento examinou as contas bancárias e seus registros. Por isso não levou em conta os recursos ali constantes, resultantes de operações de fechamento dos câmbios de exportação. Se houvera efetuado esta verificação, certamente haveria de concluir de forma diversa e certamente não haveria de ter lavrado os autos.

Acrescenta, que deve ser levado em conta que por meio de eventuais pequenas observações ou complementações nos registros contábeis da fiscalizada, estaria atendida a pretensão fiscal e não haveria qualquer alteração de natureza patrimonial e nem alteração o saldo de caixa, eis que os valores ou encontrar-se-iam no caixa ou no saldo bancário da fiscalizada.

Registra que no tocante aos adiantamentos para a Madellegno Móveis Ltda, se prevalecente o entendimento da fiscalização, o que admite apenas para argumentar, haveria de ocorrer o seguinte fenômeno: De um lado, na conta caixa, na dita recomposição da conta, pela fiscalização, não foram estornados os lançamentos a crédito (saídas) nem dos pagamentos das duplicatas de compras de produtos da Madellegno, nem dos pagamentos de títulos a fornecedores. Porém alterou-se o saldo para saldo credor em face do lançamento de pagamentos sem causa. Em assim procedendo, foram convalidados os lançamentos dos pagamentos havidos (saídas de caixa), provocando duplicidade de saídas: de um lado, os chamados pagamentos sem causa, assim considerados os adiantamentos e empréstimos, e de outro os pagamentos das duplicatas fornecedores. De outro lado, na conta bancos, haveria-se de encontrar sobras de saldos positivos, que compensariam o chamado saldo credor de caixa, anulando-o.

Adiantamentos às empresas Art'Legno Artefatos de Madeira Ltda e Mex Móveis Ltda.

Aduz que o auditor considerou também os adiantamentos efetuados para as empresas em referência como pagamentos sem causa. Essas empresas se dedicam à prestação de mão de obra de terceirização de produção. São empresas de pequeno porte, que, via de regra, possuem dificuldades de acessar recursos necessários para enfrentar seus compromissos via crédito bancário. Não dispõem até mesmo de títulos para descontos bancários. A fonte de recursos, para esse tipo de empresas, via de regra, é o próprio cliente. Por diversas vezes a fiscalizada foi procurada por suas fornecedoras de mão de obra e lhe foi solicitado que efetuasse adiantamentos por conta de futuros fornecimentos de mão de obra.

Esses eventuais adiantamentos eram feitos em quantidades apenas necessárias para que as receptoras do adiantamento liquidassem determinados compromissos urgentes. Na época do adiantamento e mesmo por se tratar de adiantamento parcial, não haveria como guardar relação com os valores com as notas fiscais e duplicatas emitidas quando da entrega da mão de obra, até mesmo porque os valores eram desconhecidos. Por esta razão, decaí a preocupação do auditor fiscal e sua estranheza pelo fato de não haver equivalência entre o valor antecipado e o valor das notas fiscais e duplicatas quitadas. Se o valor do adiantamento foi parcial, por conta de futura duplicata, é óbvio que o pagamento e ou a quitação se deu de forma parcial, mediante a utilização dos valores antecipados, por meio do instituto da compensação.

Consigna que a fiscalização insurge-se contra o fato de que a contabilização das antecipações teria sido insuficiente, entretanto, as justificativas oferecidas acima, quanto a forma e motivos apontados no exame da questão “adiantamentos para Madellegno Móveis Ltda” prevalecem também para os adiantamentos da Art”Legno e Mex.

Efetivamente, tais valores apontados pela fiscalização referem-se a adiantamentos por serviços prestados, e igualmente, a contabilização via caixa, não produziu qualquer espécie de alteração patrimonial, e nem correspondeu, de forma alguma, a omissão de receita e nem de pagamento sem causa, visto que, além do mais a fiscalizada identificou o destinatário e ofereceu à fiscalização todos os elementos esclarecedores da questão.

Dos empréstimos para Vivere e Pertuti

Alega que no município de Bento Gonçalves existem empresas, do tipo indústria de móveis, de pequeno porte e que se dedicam à fabricação de móveis para exportação, e que por se tratar de empresas de pequeno porte, enfrentam todo o tipo de dificuldades para implementar a sua atividade, em especial, os seus fluxos de caixa, pela falta de condições e de garantias para acessar as linhas oficiais de crédito. Assim, é comum essas empresas buscarem socorro junto aos seus pares e amigos, do ramo, para resolver situações emergenciais. A fiscalizada atendeu esses pedidos algumas vezes, embora não tenha feito disso uma atividade. Os empréstimos efetivamente ocorreram. As próprias empresas beneficiárias Vivere e Pertuti confirmaram a existência dos empréstimos.

Destaca que a própria fiscalização admitiu a existência de empréstimos efetuado pela fiscalizada para a empresa Mobel Ind. de Móveis Ltda, conforme fls. 48 do TVF.

Em relação à empresa Pertuti, afirma que deve ser esclarecida a confusão feita pela fiscalização, em relação ao fato de que, a fiscalizada emitiu um cheque no valor de R\$ 25 mil, e a favorecida Pertuti haver apresentado extrato bancário em que se vêem dois depósitos, um de R\$ 5 mil e outro de R\$ 20 mil, em consequência do que a fiscalização entendeu de desclassificar a justificativa apresentada pela fiscalizada.

O auditor não se deteve no exame do fato, com a devida atenção, e conclui de forma equivocada. Nos autos se encontra cópia reprográfica do cheque emitido pela fiscalizada. Por isso mesmo, a fiscalização não poderia ter desprezado o fato (fls. 156/157). No documento consta o registro da liquidação do cheque e os números da conta corrente da PERTUTI. Por outro lado, a fiscalização não encontrou nenhum outro cheque emitido e que tenha se destinado para a Pertuti, e omitiu esse fato em seu relatório.

Os lançamentos bancários se deram por ação do funcionário do Banco, eis que a Pertuti ao efetuar o pagamento de títulos, no valor de R\$ 5 mil, apresentou o cheque de R\$ 25 mil, emitido pela fiscalizada, sendo que o restante de R\$ 20 mil deveria ser depositado em sua conta corrente. O funcionário do banco procedeu a um depósito no valor de R\$ 5 mil, liberado, um outro depósito de R\$ 20 mil, bloqueado 1 dia, e um débito no valor de depósito de R\$ 5 mil correspondente ao pagamento dos títulos da Pertuti. Quanto à forma dos lançamentos bancários, nada há que a fiscalizada possa influenciar. O auditor fiscal é quem deveria ter perquirido dos motivos de tais procedimentos do Banco, mesmo porque o Banco alega sigilo bancário para não fornecer detalhes para a fiscalizada, e não simplesmente valer-se de aparente irregularidade para punir a fiscalizada com a decisão que tomou.

Se por um lado, a fiscalização aceitou as justificativas da empresa Mobel, não haveria qualquer dúvida de que deveria ter aceitado também as justificativas das empresas Vivere e Pertuti, uma vez que ambas confirmaram para a fiscalização a existência dos empréstimos.

Dos pagamentos sem justificção

Argumenta que seriam três os cheques relativos a pagamentos sem justificção (fls. 50 do TVF). O auditor reporta-se ao cheque 231626, no valor de R\$ 13.600,00, do BB, e que teria sido depositado em alguma conta do Banco Sicredi.

Sobre a ausência da causa para o resultado, afirma que do que se disse fica claro que a fiscalizada não produziu, o pretenso buscado pela fiscalização. Não se teria dado omissão de receita e não teria havido pagamentos sem causa; também não teria havido alteração, nem para mais e nem para menos, no PL da fiscalizada e tampouco teria se verificado o chamado saldo credor de caixa, sendo conseqüentemente, nulos os lançamentos.

Considerações finais

Pede que seja retirada de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, todos os valores correspondentes à COFINS e ao IRRF.

Pede o afastamento da qualificação da multa, uma vez que não teria ocorrido intuito de fraude, pois uma simples falha de registro contábil não conteria intuito de ludibriar o fisco ou trazer-lhe qualquer prejuízo.

Pede o afastamento da multa isolada por haver dupla penalização sobre o mesmo fato.

Afirma ser inaplicável a taxa selic como juros de mora, por carecer de previsão legal e por violar a CF.

Aborda a prova pericial. Deseja comprovar a inexistência do saldo credor de caixa, a inexistência de alteração do PL, que os empréstimos efetivamente ocorreram, que as fontes de receita decorreram de sua atividade como indústria preponderantemente exportadora, que não ocorreu omissão de receita. Que a tributação a que esteve submetida, especialmente no ano de 2003, pelo regime do lucro real, se deu nos estritos ditames legais, foi devidamente oferecida à tributação; que o auditor incidiu em graves equívocos, suficientes para fundamentar a anulação dos autos. Destaca que é imprescindível comprovar que o autuante recebeu/manejou as justificativas e as provas submetidas à fiscalização, pela fiscalizada, e que por isso de forma equivocada, impôs os pesados autos de infração e os lançamentos ora impugnados, mesmo contra a prova, não restando outra alternativa para a fiscalizada obter justiça, se não a de lançar mão do direito que lhe assegura o art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, qual seja, o de mencionar a prova pericial contábil, que deseja produzir.

Indica perito e formula quesitos. Afirma que o autuante não avaliou devidamente as provas e as justificativas oferecidas pela recorrente e que a Turma Julgadora não tiveram preocupação em deter-se com mais cuidado, sendo necessária a prova pericial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Tratam-se de lançamentos do IRPJ, CSLL, COFINS e IRRF do ano-calendário de 2003. Foi aplicada multa qualificada. Uma das infrações é omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa. Outra infração diz respeito a pagamentos efetuados pela contribuinte, cuja causa ou origem não foi comprovada (IRF). Também foi lançada multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, declaradas a menor em razão da mencionada omissão. Foi aplicada multa de 150%.

A recorrente aduz que os autos são nulos porque somente foi emitido MPF para o IPI, que não é objeto do lançamento em discussão, e que o procedimento fiscal foi levado a efeito, sem a observância dos requisitos para a validade do MPF (Portaria 6.087/2005). Argumenta que a autoridade fiscal emitiu MPF, em 20.04.2006, na mesma data em que foi lavrado o auto de infração; que em relação ao lançamento da COFINS a autoridade fiscal não emitiu MPF e que quanto ao lançamento do IRF e IRPJ, a autoridade fiscal emitiu MPF somente 10 dias antes da lavratura do auto de infração, e a impugnante obteve ciência da emissão do MPF somente em 20.04.2006, na data da lavratura do auto de infração.

Constato que conforme doc. de fls. 1, foi emitido MPF-F para o IPI, em 18.01.2005. O Termo de Início de Fiscalização foi emitido em 20.01.2005. Por esse Termo, a contribuinte foi intimada a apresentar arquivos magnéticos contábeis consolidados, entre outros arquivos e documentos.

Verifico que em 10.04.2006 foi emitido MPF-C de fls. 5, com a finalidade de inclusão do IRPJ e IRRF do ano-calendário de 2003, cuja ciência ao contribuinte foi dada em 20.04.2006. Em 20.04.2006 foi emitido outro MPF-C de fls. 7, para inclusão da CSLL, cuja ciência ao contribuinte foi dada em 05.05.2006, junto com os autos de infração.

Constato que é inconteste que os atos praticados pela fiscalização que levaram à conclusão de que houve a infração de omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa e à conclusão de pagamentos sem causa foram iniciados após a emissão do MPF-F para o IPI, mas antes da emissão de MPF-C para o IRPJ e IRF que ocorreu 25 dias antes da ciência dos autos para o IRPJ e IRF, e 15 dias antes da emissão do MPF-C para a CSLL. Não houve emissão de MPF-C para a inclusão da COFINS na ação fiscal.

Os procedimentos fiscais que geraram o lançamento são anteriores à emissão dos MPF-C mencionados, conforme se observa dos Termos de intimação de fls. 94/97, emitido em 06.04.2005, 101/103 de 03.05.2005, emissão de RMF de fls. 105/106 e 110/111, de 09.05.2005, Termos de intimação de fls. 196/197 de 11.08.2005, Termo de intimação e reintimação para a empresa Madellegno Móveis de fls. 306 e 312, de 09.05.2005 e 02.06.2005, Termo de intimação da empresa Mobel Indústria de Móveis Ltda, de 30.03.2006, Termo de Intimação de Estofados Pertutti Ltda, de 06.04.2006, entre outros.

A emissão de MPF está disciplinada na Portaria SRF 6.087 de 21.11.2005 mencionada pela recorrente que revogou a Portaria SRF 4328, de 05.09.2005. Esta, por sua vez, revogou sem interrupção de sua força normativa, as Portarias SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, nº 1.238, de 31 de outubro de 2002, e nº 1.468, de 6 de outubro de 2003.

Da Portaria SRF 6.087/2005 destaco os seguintes dispositivos:

Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, 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, por ocasião do início do procedimento fiscal

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos aprovados por esta Portaria

Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

À época do início da ação fiscal vigorava a Portaria SRF 3.007/2001 com redação dada pelas Portarias SRF 1468/2003 e 1238/2002. Destaco alguns dispositivos:

Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V desta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, 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, por ocasião do início do procedimento fiscal

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos

constantes dos Anexos I e III. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.468, de 06/10/2003)

Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

Os procedimentos fiscais praticados que levaram ao lançamento do IRPJ, IRF, CSLL e COFINS não se referem às verificações obrigatórias de que o art. 7º, § 1º de ambas Portarias.

Pelo art. 9º de ambas Portarias, na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições estes serão incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

Não há nos autos nenhum elemento que caracterize que os elementos de prova utilizados para o lançamento do IRPJ, COFINS e CSLL, relacionados com a infração de omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa e infração de pagamentos sem causa (IRF), tenham configurado infrações às normas do IPI.

Apesar de todos esses aspectos trazidos neste voto, que poderiam levar à conclusão de que para o prosseguimento do procedimento fiscal dependeria de previamente ter sido emitido MPF com a inclusão do tributo principal, entendo que esse fato não implica em nulidade do lançamento.

Isto porque, pela leitura do art. 142 do CTN, da Lei nº 2.354/54, do Decreto nº 2.225/85 e do art. 6º da Lei nº 10.593/2002, se conclui que o lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa, investida dessa competência, que é exclusiva do Auditor Fiscal da Receita Federal.

O Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999 e alterações posteriores é apenas um instrumento de controle administrativo e teve o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais, mas não aborda aspectos relacionados com a competência para constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Qualquer eventual irregularidade quanto ao cumprimento das disposições contidas na Portaria SRF deve ser apurada no âmbito funcional. Mas, não tem, o disposto na Portaria, o condão de desonerar o AFRF da atividade obrigatória e vinculada do lançamento, sob pena de cometer ato de improbidade administrativa.

Da jurisprudência firmada pelo Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, constata-se que, o entendimento, de que o MPF é um instrumento de controle gerencial da administração tributária vem sendo adotado, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Entre os acórdãos que apresentam esse entendimento, cito o de nº 107-06275, cuja ementa a seguir transcrevo:



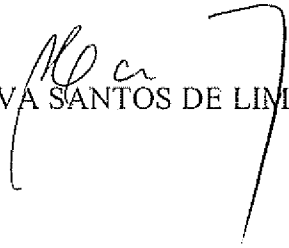
Acórdão nº 107-06275 (relator: Luiz Martins Valero):

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADES - Não é nulo o auto de Infração que, embora lavrado após decorridos 60 dias do último documento que indicava reinício da ação fiscal, capitula infrações não excluídas pela espontaneidade readquirida - Decreto nº 70 235/72, art. 7º. **O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo**" (o negrito não é do original)*

Conseqüentemente, rejeito essa preliminar.

Tendo sido vencida quanto à preliminar de nulidade, deixo de apreciar as demais matérias por não ser necessário à solução da lide.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 2009


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Voto Vencedor

MARCOS SHIGUEO TAKATA, Redator designado

Peço vênia à nobre relatora, e me permito discordar sobre a intelecção relativa à nulidade dos lançamentos em causa.

Como diligentemente acentuado pela relatora, os procedimentos fiscais que desembocaram nos atos de lançamento em dissídio foram precipitados e principiados sem a emissão do competente MPF. Havia, sim, a emissão de MPF-F para o IPI (fl. 1), datado de 18/01/05. O Termo de Início de Fiscalização se dera em 20/01/05.

Por seu turno, os *MPF-C* destinados aos procedimentos fiscais objeto dos presentes lançamentos *foram lavrados em 10/04/06* – MPF-C para IRPJ e IRRF (fl. 5) – e *em 20/04/06* – MPF-C para CSL (fl. 7). O MPF-C para IRPJ e IRRF, exarado em 10/04/06, foi cientificado à recorrente em 20/04/06 e o MPF-C para CSL, de 20/04/06, foi cientificado à recorrente em 5/05/06.

Os procedimento fiscais em questão se preordenaram à apuração de omissão de receitas por saldo credor de caixa (hipótese de presunção legal de omissão de receitas do art. 12, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77) e de pagamentos sem causa (que ensejaram a aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95, com a exigência de IRRF exclusivo na fonte à alíquota de 35%).

De se lembrar que os lançamentos em dissídio foram *lavrados em 20/04/06*.

Que os procedimentos fiscais em comentário *se deram antes da emissão dos MPF-C não resultam dúvidas*, como é deduzido no voto da relatora: os Termos de Intimação 101/103 são de 3/05/05 (fls. 97/97); os Termos de Intimação de fls. 196 e 197 são de 11/08/05; os Termos de Intimação e de Reintimação para a Madellegno Móveis são de 9/05/05 e 2/06/05 (fls. 306 e 312); o Termo de Intimação da Mobel Indústria de Móveis Ltda. é de 30/03/06; o Termo de Intimação da Estofados Pertutti Ltda. é de 6/04/06; a RMF de fls. 105/106 e 110/111 é de 9/05/05.

Ademais, nada há nos autos que acuse serem os *elementos de prova* para caracterização de infrações à legislação do IPI os *mesmos*, ou *relacionados aos elementos de prova levantados para os lançamentos de IRPJ, IRRF, CSL e COFINS*, como foi pontuado inclusive pela relatora - o que afasta a aplicabilidade do art. 9º da Portaria SRF 3.007/01, infratranscrito.

Em caráter adinicular, cito o Acórdão 101-94.116, da sessão de 27/02/03, de relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni:



IRPJ e outros Anos-calendário 1996 a 1999

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado Recurso de ofício a que se nega provimento

Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício

Pois bem. O MPF foi instituído pela Portaria SRF 1.265/99. Ao tempo da feitura dos procedimentos fiscais em discussão e da lavratura dos resultantes atos de lançamento, vigorava a Portaria SRF 3.007/01 a respeito dos MPF.

A Portaria SRF 3.007/01 lança suporte, entre outros, no art. 196 do CTN e no art. 2º do Decreto 3.724/01.

Dispõem os arts. 2º, 7º, *caput* e §§ 1º e 2º, 9º e 10, da Portaria SRF 3.007/01:

Dos Procedimentos Fiscais

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

Parágrafo único Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

(...)

Art. 7º. O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF

A

24

§ 1º. O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos Anexos I e III. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1 468, de 06/10/2003)

§ 2º. Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.
(...)

Art. 9º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme modelo constante do Anexo V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 1º. O MPF-C será identificado pelo número do MPF originário, na forma do inciso I do art. 7º, acrescido de número seqüencial correspondente a sua emissão, separado por hífen.

§ 2º. Na hipótese do § 2º do art. 7º, a constituição do crédito tributário, relativamente a período de apuração diverso do fixado, dependerá de emissão de MPF-C.

O art. 11 da Portaria SRF 3.007/01 prevê as hipóteses em que não se exige a emissão de MPF.

Por outro lado, veja-se a dicção dos arts. 4º e 5º, *caput*, dessa portaria:

Art. 4º. O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V desta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, 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, por ocasião do início do procedimento fiscal

Art. 5º. Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação

tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado da data do início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo

Quer dizer, o art. 4º da Portaria SRF 3.007/01 expressa que a emissão do MPF deve-se dar *por ocasião do início do procedimento fiscal* – e não no fim ou encerramento, muito menos após a lavratura do ato de lançamento. Já, o art. 5º, *caput* impõe que, mesmo nos casos nele previstos, que demandam o início de procedimento fiscal independentemente da emissão de MPF, este deverá ser emitido no prazo de 5 dias do início desse procedimento fiscal (MPF-E). O art. 5º, *caput*, de um lado, *(con)firma* o entendimento de que o MPF deve ser emitido *antes ou no início do procedimento fiscal*, como prevê o art. 4º, e, de outro, revela que, *até mesmo* nos casos em que o procedimento fiscal impõe ser principiado *sem o MPF*, *este deve ser emitido no prazo de 5 dias do início do procedimento fiscal*.

Ao tempo dos procedimentos fiscais em apreço e dos atos de lançamento em dissídio, o art. 2º do Decreto 3.724/01 preceituava:

Art. 2º. A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1º. Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70 235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal

§ 2º. O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 3º. Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 4º. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização

I - realizado no curso do despacho aduaneiro,

II - interno, de revisão aduaneira,

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva,

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais)

§ 5º. Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:

I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;

II - conterá, no mínimo, as seguintes informações

a) a denominação do tributo ou da contribuição objeto do procedimento de fiscalização a ser executado, bem assim o período de apuração correspondente,

b) prazo para a realização do procedimento de fiscalização, prorrogável a juízo da autoridade que expediu o MPF,

c) nome e matrícula dos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF;

d) nome, número do telefone e endereço funcional do chefe imediato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, a que se refere a alínea anterior;

e) nome, matrícula e assinatura da autoridade que expediu o MPF;

f) código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento de fiscalização, identificar o MPF.

§ 6º. Não se aplica o exame de que trata o caput ao procedimento de fiscalização referido no inciso IV do § 4º deste artigo.¹

¹ Atualmente, o art. 2º do Decreto 3.724/01 com a redação dada pelo Decreto 6.104/07 tem a seguinte dicção (veja-se que não há mudança contenciosística em relação à dicção original):

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

§ 1º. Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).

§ 2º. Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972 (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007)

§ 3º. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007)

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§ 4º. O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007)

Os §§ 2º e 3º do art. 2º do Decreto 3.724/01 (atual *caput* e § 1º do art. 2º do Decreto 3.724/01 com a redação do Decreto 6.104/07) são *preceptivos e vinculantes* à atividade administrativa tributária. E é com esteio no art. 2º do Decreto 3.724/01, assim como no art. 196 do CTN², que foi introduzida no ordenamento jurídico a Portaria SRF 3.007/01 (cujos arts. 4º e 5º, *caput*, já reproduzidos, reiteram os §§ 2º e 3º do art. 2º do Decreto 3.724/01).

Posto isso, não tenho dúvidas de que o comando contido no § 2º do art. 2º do Decreto 3.724/01 (atual *caput* do art. 2º do Decreto 3.724/01 com a redação do Decreto 6.104/07) é *preceptivo e vinculante* para os *procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento*, na conformidade do art. 142, parágrafo único, do CTN. E, assim, igualmente preceptiva e vinculante para os procedimentos fiscais em questão a regra contida no art. 4º da Portaria SRF 3.007/01. *Reforçam* isso o § 3º do art. 2º do Decreto 3.724/01 (atual § 1º do art. 2º do Decreto 3.724/01 com a redação do Decreto 6.104/07) e o art. 5º da Portaria SRF 3.007/01, supratranscritos.

Não hesito, pois, em afirmar que o *descumprimento* do § 2º do art. 2º do Decreto 3.724/01³ e, assim, do art. 4º da Portaria SRF 3.007/01 constitui *vício formal* que inquina de *nulidade* os atos de lançamento, nos quais desembocaram os procedimentos fiscais em comentário.

O art. 6º da Lei 10.593/02⁴ tem por finalidade definir a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal e fixar a moldura (os limites) dos poderes-deveres cometidos

² Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

³ Atual *caput* do art. 2º do Decreto 3.724/01 com a redação do Decreto 6.104/07

⁴ Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária; (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte; (Incluída pela Lei nº 11.457, de 2007)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 1º. O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do *caput* deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a esse cargo, *sem prejuízo da vinculação e dever* (obrigação) impostos *por outras normas do ordenamento jurídico* (sistema) ao agente público investido nesse cargo, para o exercício das funções a ele inerentes. Também, não é de desaviso observar que o próprio art. 6º, § 3º, da Lei 10.593/02 prevê expressamente que o Poder Executivo regulamentará as atribuições cometidas ao cargo (e que não se limita ao Decreto 6.641/08, devendo-se conjugar sistematicamente, vale dizer, com o Decreto 3.724/01).

A partir do momento em que há, *no exercício regulamentar do art. 196 do CTN*, o estabelecimento pelo próprio Ente Político, mediante seu Poder Executivo (no que se inclui a Administração Pública), o delineamento de sua atividade tributária para os procedimentos fiscais a encerrarem o ato de lançamento, *não pode a Administração Pública voltar-se contra o delineamento feito por ela mesma*. Esse delineamento ou como se pretenda, autolimitação, gera direito subjetivo público do contribuinte e, pelo já exposto, é vinculante para os procedimentos fiscais que desembocam no ato de lançamento.

É indisfarçável que o delineamento em questão se presta como regramento protetivo do contribuinte, na medida em que confere maior transparência à atividade fiscal, garante autenticidade e exercício de poder-dever naquele limite ou esfera, ao qual o contribuinte se sujeita na fase inquisitória (ou da chamada instrução primária) na formação da relação jurídico-formal do lançamento.

Acentuo também o seguinte. Enquanto a fase contenciosa ou a chamada relação jurídico-processual do lançamento (a que pertence a instrução secundária do lançamento) é orientada pelo princípio do informalismo, na busca da verdade material, a *fase inquisitória* ou a formação da chamada relação jurídico-formal do lançamento é governada pelo *princípio do formalismo*, no qual se insere o regramento posto do MPF.

Nessa senda, colaciono ainda a lição de Marcos Vinícius Neder de Lima e Maria Teresa Martínez Lopez, do *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*⁵:

... A competência atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF, tem apenas a finalidade de explicitar quais são os poderes e deveres inerentes a seu cargo. (...)

O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos

§ 2º. Incumbe ao Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, resguardadas as atribuições privativas referidas no inciso I do caput e no § 1º deste artigo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - exercer atividades de natureza técnica, acessórias ou preparatórias ao exercício das atribuições privativas dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

II - atuar no exame de matérias e processos administrativos, ressalvado o disposto na alínea b do inciso I do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

III - exercer, em caráter geral e concorrente, as demais atividades inerentes às competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 3º. Observado o disposto neste artigo, o Poder Executivo regulamentará as atribuições dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

⁵ Cf. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 110 e 111.

periodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido

Assim, a irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento (grifos nossos)

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso por acolher a preliminar de nulidade dos lançamentos, eivados de vício formal.

É o meu voto.

Sala de Sessões, em 26 de agosto de 2009.


MARCOS TAKATA



Processo nr. 11020.001108/2006-00
Acórdão nr. 1103-00.029

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º. do art. 81, anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nr. nº. 256, de 22 de junho de 2009 (D.O.U. de 23.06.2009), intime-se o(a) Senhor(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do **Acórdão nr. 1103-00.029**.

Brasília - DF, em 10/08/2010


José Antonio da Silva
Chefe de Equipe 1ª Seção do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Ciente, com a observação abaixo:

- { } Apenas com ciência
- { } Com Recurso Especial
- { } Com Embargos de Declaração

Procurador(a) da Fazenda Nacional