



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.001449/2005-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.676 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente COAN INDUSTRIA GRAFICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. LANÇAMENTO DE TRIBUTO NÃO MENCIONADO NO MPF. COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. CONCLUSÕES.

O agente fiscal está autorizado a lançar tributos não referidos expressamente no MPF. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Receita Federal, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto contra o acórdão nº 1301-00.278, de 09 de março de 2010, o qual decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, assim ementado:

Acórdão recorrido: 1301-00.278, de 09 de março de 2010

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Verificado que constava no campo "Procedimento Fiscal" as verificações obrigatórias dos tributos e contribuições administrados pela SRF não há que se falar na nulidade do procedimento face à ausência de menção expressa ao tributo que deu origem a autuação.

BI TRIBUTAÇÃO - NÃO OCORRÊNCIA - No caso de exigência do mesmo tributo relativo ao mesmo ano-calendário, que trata de infrações distintas, não há o que se cogitar na ocorrência de bi tributação.

CSLL - DIFERENÇAS APURADAS ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO - Se das verificações obrigatórias for constatada infração a dispositivos da legislação tributária, proceder-se-á ao lançamento de ofício para exigir as diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidos no seu devido tempo.

NOTAS FISCAIS - COMPROVAÇÃO - POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO - Tendo a Contribuinte comprovado efetivamente o pagamento de determinadas notas fiscais e sua efetiva tributação no ano seguinte, deve ser considerado no quantum exigido o tributo postergado.

REGIME DE APURAÇÃO - As pessoas jurídicas que optarem pela tributação com no lucro presumido, estão autorizadas a adotar o regime de caixa (IN/SRF n. 104/98) desde que obedeçam a certas regras e o façam para todos os tributos. É necessário que o contribuinte indique no Livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponde cada recebimento, ou, no caso de manter escrituração contábil, controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

JUROS TAXA SELIC - Súmula CARF nº 4 - "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais".

Recurso Voluntário Provido em parte.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para afastar a preliminar de nulidade e, no mérito,: (i)

compensar a contribuição resultante da postergação do pagamento da CSLL, conforme descrito na informação fiscal de fls. 1129, decorrentes das notas fiscais listadas no demonstrativo de fls. 1.125/1.126, tributadas no ano-calendário de 2004 e, (ii) compensar a contribuição recolhida a maior, decorrente da utilização pela contribuinte do regime de caixa nos meses de junho, julho, outubro e novembro de 1993.

Cientificada em 16 de fevereiro de 2011, a recorrente interpôs recurso especial em 24 de abril de 2011, alegando divergência jurisprudencial em relação ao entendimento do acórdão recorrido de não reconhecer a nulidade do auto de infração em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) específico para o lançamento da CSLL.

A Recorrente argumenta, em síntese, que a falta de MPF para o lançamento de tributo não previsto no MPF original enseja a declaração de nulidade da autuação. Indica os seguintes paradigmas:

Acórdão paradigma nº 101-94.116, de 27 de fevereiro de 2003

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.

Acórdão paradigma nº 101-96.368, de 18 de outubro de 2007

PROCEDIMENTO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - IMPRESCINDIBILIDADE - A inclusão, no mesmo processo, de exigência de tributo que não decorra dos mesmos elementos de prova das demais exigências, e que não esteja incluso nas verificações obrigatórias, é nula por estar ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal.

Em 21 de novembro de 2014, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando:

Trata-se da mesma matéria analisada nos acórdãos paradigmas e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que é inválido o lançamento de tributo não previsto no MPF, que não decorra dos mesmos elementos de prova e que não esteja incluso nas verificações obrigatórias. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento que o MPF é instrumento de controle administrativo e de informação do contribuinte e que o fato de constar do MPF a previsão de verificações obrigatórias afasta a alegação de nulidade.

Assim, entendendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, aduzindo exclusivamente questões de mérito.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. A despeito de não ter havido questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, compreendo que é necessária uma análise mais detida dos paradigmas apresentados.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, dentre as quais se encontra a demonstração da divergência jurisprudencial:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

O voto condutor do acórdão recorrido considera que o lançamento não é nulo especialmente porque o MPF continha o termo “verificações obrigatórias”, circunstância que legitimaria o agente autuante a examinar e, se for o caso, lançar quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal relativos aos últimos cinco anos. *In verbis*:

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos às fls. 138/140, vê-se que o lançamento é decorrente de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou divergências entre os valores declarados e os valores escriturados pela Contribuinte no Livro de Registro de ICMS.

(...)

Quanto a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada pela Contribuinte em sua defesa, pelo fato de não encontrar-se expressamente grifado a matéria objeto de fiscalização, entendo que a mesma não tem como prosperar.

Isto porque, a existência do termo "verificações obrigatórias" no Mandado de Procedimento Fiscal, legitima o auditor fiscal a examinar e, se for o caso, lançar os tributos e contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil que entender devido nos últimos cinco anos.

Sendo assim, a fiscalização não extrapolou os limites previstos no Mandado de Procedimento Fiscal ao lavrar o auto de infração a título de CSLL referente ao ano-calendário 2003, pois conforme se verifica no referido MPF de fls. 01, consta expressamente o termo "verificações obrigatórias: correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e no período de execução deste Procedimento Fiscal".

No acórdão 101-94.116, indicado como paradigma, não foi examinado se o MPF continha o termo “verificações obrigatórias”. Na verdade, tal precedente tratou de hipótese específica. O voto condutor do acórdão 101-94.116 considerou nulo o lançamento de IRPJ no caso em que o MPF se reveria ao IPI e as irregularidades foram constatadas com base em *elementos de prova diversos* dos que poderiam ensejar a exigência deste imposto. Veja-se:

Ocorre que, no caso, o agente do Fisco, ao formalizar a exigência, não se encontrava habilitado para o exercício da competência relativa ao IRPJ, eis que acobertado pelo MPF-F que apenas o autorizava a fiscalizar o IPI. Tendo constatado irregularidades relativas ao IRPJ com base em elementos de prova diversos dos que poderiam ensejar exigência do IPI, deveria o auditor responsável ter solicitado a emissão de MPF-C, o que, todavia, não foi feito.

Tem-se, pois, como inválida a exigência pela ausência de MPF (falta de condição de procedibilidade do agente do Fisco), sendo correta sua anulação por "vício formal".

Assim, compreendo que o acórdão 101-94.116 não se presta à demonstração de divergência jurisprudencial, eis que retira conclusões diversas de diferentes contextos fáticos.

Quanto ao acórdão 101-96.368, vale observar que este analisou recursos de ofício e voluntário.

Em sede de recurso de ofício, o acórdão concluiu pela nulidade da exigência de CSLL por se tratar de tributo não mencionado no MPF, no caso em que o MPF original mencionava a fiscalização de IPI e verificações obrigatórias e foi posteriormente complementado para incluir o IRPJ. Nesse contexto, foi relevante para a decisão o fato de que o lançamento de CSLL não decorreu dos mesmos elementos de prova do IRPJ. Veja-se (grifamos):

Quanto à exoneração da CSLL sobre o valor tributável de R\$ 2.754.493,97, entendo que a r. decisão recorrida agiu com acerto em cancelar a exigência, **tendo em vista que a referida exação não é decorrente do mesmo elemento de prova das infrações apuradas pela fiscalização no âmbito do imposto de renda (IRPJ)**, conforme previsto no art. 90 da Portaria SRF nº 3.007/2001, o qual autoriza a formalização de exigência de outros tributos e/ou contribuições quando dele é decorrente, hipótese essa ausente no presente caso, eis que se tratou de procedimento isolado de auditoria que não poderia ter sido feito no âmbito da fiscalização em análise, sem prévia autorização em MPF.

(...)

No presente caso, consoante se verifica do Termo de Verificação Fiscal - Fiscalização e Complementar (fls. 01/02, o procedimento inicial determinado visava a Fiscalização do IPI e Verificações Obrigatórias (MPF-F), posteriormente estendido ao IRPJ (MPF-C), ou seja, a autoridade fiscal que procedeu ao lançamento não tinha competência legal para a execução de lançamento autônomo a título de CSLL, de acordo com as normas legais que regem o exercício e regulamentam o poder de lavrar autos de infração.

Por todo o acima exposto, entendo que agiu com acerto a r. decisão recorrida que declarou nula a parcela da exigência da CSLL acima recorrida, razão porque voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Observe-se que, ao analisar o recurso voluntário, o acórdão 101-96.368 não chegou a julgar a alegação acerca da nulidade da exigência da COFINS não mencionada no MPF, tendo declinado a competência para a 2ª Seção do então Conselho de Contribuintes. Veja-se trecho do voto:

Quanto ao recurso voluntário, inicialmente a Recorrente se insurge contra a exigência da Cofins, ao entendimento de que a mesma não se encontra abrangida pelas "Verificações Obrigatórias" e nem por MPF autorizativo, eis que se trata de supostas infrações apuradas em razão de falta/insuficiência de recolhimento da Cofins, portanto, com fatos geradores diversos daqueles tratados nas demais exigências, decorrentes de omissão de receitas e despesas indedutíveis.

De fato, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que a fiscalização procedeu a glosa da compensação da Cofins nos meses de fevereiro a maio de 2000, ao entendimento de que a Recorrente compensou em duplicidade a referida exação, apurada em função da discrepância verificada entre o valor apurado na escrituração e aquele que foi objeto de declaração, não estando, portanto, abrangida pelas verificações obrigatórias constantes do MPF-F e MPF-C emitidos.

Trata-se, portanto, de matéria autônoma não [astreada em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação do imposto sobre a renda, cuja competência para o seu julgamento é do Segundo Conselho de Contribuintes, ex vi do disposto no art. 21 dos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes.

Dessa forma, a presente matéria deve ser apartada dos presentes autos e remetida para aquele E. Conselho, para que lá seja submetida a análise e decisão.

Assim, é de se concluir que os trechos da ementa do acórdão 101-96.368 referem-se exclusivamente à matéria de recurso de ofício, isto é, à nulidade do lançamento de CSLL não mencionada no MPF, no caso em que o MPF continha o termo “verificações obrigatórias”, sendo que neste caso a conclusão pela nulidade deveu-se especificamente do fato de o lançamento desta contribuição não ter resultado dos mesmos elementos de prova dos tributos mencionados no MPF.

Neste contexto, compreendo que resta demonstrada a divergência jurisprudencial, eis que, em contextos fáticos semelhantes (isto é, MPF que não mencionava o tributo lançado mas continha a menção a “verificações obrigatórias”) extraiu-se conclusões jurídicas diversas: no caso do acórdão recorrido, a imediata conclusão pela validade do MPF e, no caso do paradigma 101-96.368, a necessidade de verificação adicional, a respeito de o tributo lançado ser ou não baseado nos mesmos elementos de prova do tributo mencionado no MPF.

Assim, conheço do recurso especial, exclusivamente com relação ao acórdão 101-96.368.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se, e em que medida, é válido o lançamento de tributo não previsto no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

De um lado, está a corrente que sustenta que as normas que regulamentam a emissão do MPF dizem respeito exclusivamente ao controle interno das atividades da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento -- quando muito, caracterizariam infração disciplinar da autoridade fiscal.

Para estes, eventuais omissões ou incorreções afligindo o MPF não contaminam automaticamente a autuação pois a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, a teor do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. 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.

Assim, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN.

A corrente oposta sustenta que o MPF é o instrumento que confere competência específica ao agente fiscal, de maneira que a lavratura de auto de infração relativo a tributo não referido em tal documento resulta em ato lavrado por autoridade incompetente, portanto nulo nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

É dizer, a competência geral do agente fiscal decorre da lei, porém a competência específica para atuar em um caso concreto somente seria dada pelo MPF, que se assemelharia, assim, à procuração ou à ordem que outorga poderes ao mandatário.

Não comungo nem da primeira nem da segunda corrente exclusivamente. No caso, compreendo que a própria Receita Federal, nos normativos que edita a respeito do MPF, dá a exata e legal medida no sopesamento entre tais posições.

O caso dos autos versa sobre tributos referentes ao ano-calendário 2003, tendo a fiscalização ocorrido durante o ano de 2004, culminando com a lavratura do auto de infração em dezembro de tal ano. Na época, a Instrução Normativa (IN) SRF 3007/2001 estabelecia a necessidade de MPF para a instauração de procedimento fiscal contra o contribuinte, mas estabelecia, também, a automática inclusão de tributos não mencionados no MPF mas que pudessem ser lançados com base nos mesmos elementos de prova. Veja-se:

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 ser emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

(...)

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.

Tais disposições essencialmente se repetem nas normas posteriores editadas pela Receita Federal sobre os procedimentos de fiscalização -- Portaria RFB nº 4328/2005, Portaria SRF nº 6087/2005, Portaria RFB nº 4066/2007, Portaria RFB nº 11371/2007, Portaria RFB nº 3014/2011, Portaria RFB nº 1687/2014 e a atualmente vigente Portaria RFB nº 6478/2017.

Tal tratamento bem concilia o fato de o lançamento ser atividade vinculada e obrigatória do agente fiscal (art. 142 do CTN), com a necessidade de instrumento que confira competência específica ao auditor fiscal, que atua, como a própria norma da Receita Federal indica, em nome desta, e portanto apenas nos termos por ela autorizados.

Disso se conclui, em primeiro lugar, que é irrelevante o fato de o MPF conter ou não a menção a verificações obrigatórias, já que a autorização para análise de tributos que decorram dos mesmos elementos de prova dos mencionados no MPF já consta de norma geral e abstrata editada pela Receita Federal (isto é, das Portarias acima referidas). Além disso, independentemente de o MPF conter ou não a menção a “verificações obrigatórias”, o agente fiscal somente está autorizado a lançar tributo não referido expressamente no MPF se o fizer com base nos mesmos elementos de prova dos tributos ali referidos.

No caso dos autos, o MPF mencionou apenas o IRPJ e o lançamento compreendeu tanto o IRPJ quanto a CSLL sobre a mesma base de cálculo, correspondente à divergência entre os valores declarados em DCTF e os valores escriturados pelo contribuinte no Livro Registro de

Apuração de ICMS. Claramente, tratou-se de lançamento de CSLL efetuado com base nos mesmos elementos de prova do IRPJ.

Assim, compreendo que não assiste razão à Recorrente, sendo válido o lançamento de CSLL no caso.

Diante dos argumentos acima, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. LANÇAMENTO DE TRIBUTO NÃO MENCIONADO NO MPF. COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL. ATIVIDADE VINCULADA NOS TERMOS DO ARTIGO 142 DO CTN. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A autorização para análise de tributos que decorram dos mesmos elementos de prova daqueles expressamente mencionados no MPF consta de normas gerais e abstratas editadas pela Receita Federal. O agente fiscal está autorizado a lançar tributos não referidos expressamente no MPF se, e apenas se, com base nos mesmos elementos de prova dos tributos mencionados no MPF.

Não obstante, observo que, colocada a questão em votação neste Colegiado, prevaleceu a fundamentação pela primeira corrente acima descrita, mais ampliativa, de forma que esta Relatora foi acompanhada apenas em suas conclusões. **A ementa constante da parte introdutória deste acórdão reflete portanto esta posição prevalecente na Turma, e não as razões de decidir desta Relatora.**

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano