



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

RECURSO ESPECIAL

Nº 01/202.121729

Recorrente : ELDORADO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. **Preliminar rejeitada.**

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - OCORRÊNCIA DAS SITUAÇÕES QUALIFICATIVAS – FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO – A declaração e o recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de três anos-calendário, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixam evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. Configurado o dolo, devem ser observadas as determinações do art. 173, I, do CTN legal, o que implica projetar o *dies a quo* do cômputo da decadência para o primeiro dia útil do exercício seguinte. Precedentes do STJ, REsp nº 395059/RS. **Preliminar acolhida parcialmente.**

DILIGÊNCIA – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A obrigatoriedade de reabertura de prazo para manifestação do sujeito passivo dá-se apenas quando o julgador de primeira instância, em consequência da colheita de fatos novos, verificar a existência de circunstâncias que impliquem agravamento do lançamento original, devendo dar conhecimento de tais fatos à autoridade lançadora, para que esta proceda ao lançamento complementar, na forma determinada pelo artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72. Quando da diligência



// J 1



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

realizada não resultaram fatos novos, nem agravamento da exação, a não oportunização para que dela a autuada se manifestasse não ocasionou qualquer prejuízo que se tivesse por maculado o seu amplo direito de defesa. **Preliminar rejeitada.**

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que os devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ELDORADO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher parcialmente a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Nayra Bastos Manatta e Henrique Pinheiro Torres. **II) Por unanimidade de votos: a) em rejeitar as demais preliminares, nos termos do voto da Relatora; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

Recorrente : ELDORADO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA.

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa acima qualificada, foi lavrado auto de infração de fls. 169/176, que exige o valor total de R\$14.762.180,08 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com encargos de multa de ofício agravada, no percentual de 150%, e de juros de mora.

A autuação, cientificada em 26/12/2001, ocorreu devido a recolhimento a menor da COFINS, relativa aos períodos de apuração de janeiro de 1995 a dezembro de 1997, conforme demonstrativos de apuração às fls. 06/07 e de multa e juros de mora às fls. 169/172, tendo como fundamentos legais os artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; artigo 77, III, do Decreto-Lei nº 5.844/43 e artigo 149 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

O agravamento da multa de ofício deveu-se à constatação, pelos fiscais autuantes, de que os valores informados pela empresa em suas declarações de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - DIRPJ corresponderam a 5,19% da base de cálculo real, no ano de 1995, 5,17% da base de cálculo real, no ano de 1996, e 20,55% da base de cálculo real, no ano de 1997, o que, no entender das autoridades fiscais, ensejaria a aplicação da multa de ofício de conformidade com a seguinte capitulação legal:

a - para os fatos geradores entre 01/04/1992 e 31/12/1996: artigo 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91, c/c o artigo 4º, II, da Lei nº 8.218/91; artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 e artigo 106, II, c, da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional; e

b - para os fatos geradores a partir de 01/01/1997: artigo 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 e artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96.

Tempestivamente, em 23/01/2002, a interessada, por intermédio de mandatário (procuração à fl. 200), interpôs a impugnação de fls. 183/199, cujos argumentos de defesa são a seguir descritos, em apertada síntese:

1 - preliminarmente:

a) invocou a nulidade da ação fiscal, sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que estabeleceu o início dos procedimentos fiscais foi emitido em 20/12/2001, dado ciência ao sujeito passivo em 21/12/2001, estabelecendo a data de 19/04/2002 para conclusão dos trabalhos, entretanto, em detrimento ao disposto no artigo 2º da Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/1999, basicamente todos os trabalhos realizados pelos autuantes se deram antes da ciência do MPF pela autuada;

b) por isso, a maior parte dos documentos e verificações que serviram de fundamento para a lavratura do auto de infração seriam absolutamente nulos, por terem sido obtidos na informalidade, tomando igualmente nula a constituição do lançamento;



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

c) a data da emissão do MPF deu-se quase que concomitante à data da lavratura do auto de infração, o que denotaria o firme propósito dos autuantes em legitimar as ações desenvolvidas na clandestinidade, que são nulas de pleno direito;

d) a ação fiscalizadora vigeu em total desacordo com o que dispõe a Portaria SRF nº 1.265/99, porquanto, na mais completa informalidade, o que representaria afronta ao princípio da legalidade objetiva, inscrito na Constituição Federal;

e) tomou ciência do lançamento em 26/12/2001, quando já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir as diferenças relativas a períodos anteriores a dezembro de 1996, pois se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, caso em que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN impõe o prazo de cinco anos, a contar da data do fato gerador, para que se proceda a homologação do lançamento ou se constitua, de ofício, o crédito tributário; e

f) ainda que houvesse o dolo alegado pelos autuantes, caberia à espécie a aplicação da norma do artigo 173, I, do CTN, como o período base de incidência do tributo é mensal, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do mês seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2 – no mérito:

a) ser indevido o agravamento da multa de ofício, tendo em vista que todas as informações que serviram de base para o lançamento foram elaboradas a partir da contabilidade e escrita fiscal da empresa, cujos livros foram fornecidos à fiscalização, evidenciando que os agentes fiscais sequer manusearam um só documento fiscal;

b) é inadmissível, portanto, que estando os valores escriturados e não tendo sido encontrada nenhuma omissão de receita, seja ela acusada da prática de crime contra a ordem tributária;

c) a caracterização de crime estaria patente se houvesse divergência, sistemática e reiterada, entre as notas fiscais emitidas e as escrituradas nos livros fiscais e contábeis, ou omissão de receita decorrente da falta de emissão de documento fiscal, sendo que nada disso foi constatado;

d) o agravamento da multa é cabível quando comprovado o dolo atinente a elidir ou retardar o nascimento da obrigação tributária, sendo que, no presente caso, embora não devidamente fundamentado, nem comprovado, aparenta ter sido em função de divergência entre valores declarados em DIRPJ e os aferidos a partir dos livros da empresa;

e) a DIRPJ não é instrumento hábil para lançar a COFINS; tanto é verdade que a sua informação não impede o lançamento de ofício; e

f) a imposição de penalidade, mormente com repercussão penal, não pode sustentar-se apenas em extratos sem autenticidade, como é o caso dos “documentos” acostados



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

às folhas 06/73, sobretudo porque tais extratos referem-se ao Imposto sobre a Renda e não à COFINS.

À vista das argumentações apresentadas pela atuada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília – DF solicitou da autoridade atuante as seguintes providências:

a) a verificação nos seus arquivos se foi expedido MPF autorizando a realização de procedimentos de auditoria no período de 19/06/2001 a 21/11/2001, e, principalmente, se o sujeito passivo foi cientificado de tal ato;

b) cópias das declarações de IRPJ nos anos de 1995 a 1997 apresentadas pela atuada; e

c) extratos/demonstrativos com a confirmação dos pagamentos de IRPJ, PIS, CSL e COFINS realizados pela atuada nos anos de 1995 a 1997.

Em resposta, foram trazidos aos autos os documentos de fls. 213/253 e 256, que são:

a) MPF e prorrogações, emitidos a partir de 12/04/2001, cientificados ao representante do sujeito passivo, Sr. José Rodrigues de Paula (fls. 213/226);

b) documentos relativos à ação judicial interposta pelo sujeito passivo para anular os MPF acima referidos (fls. 231/244);

c) cópias das DIRPJ apresentadas pelo sujeito passivo, relativas aos anos de 1995 a 1997 (fls. 227/229); e

d) confirmação do pagamento de tributos federais pelo sujeito passivo nos anos de 1995 a 1997 (fls. 245/253 e 256).

O colegiado julgador de primeira instância não acatou a preliminar de decadência, vez que, pelas determinações do artigo 70 c/c o artigo 28, ambos do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto nº 2.173/1997, e do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, deverá ser observado o prazo de 10 (dez) anos, observando que o prazo veiculado pelo § 4º do artigo 150 do CTN deve ser observado apenas em casos onde não haja lei dispendo de forma diversa, o que não ocorre na espécie.

Também não deu guarida às alegações de nulidade da ação fiscal, vez que fora emitido um primeiro MPF, em 12/04/2001, tendo sido o sujeito passivo cientificado por via postal, e com prorrogações científicas pessoalmente a representante da empresa, sendo que o sujeito passivo ingressou em juízo pleiteando o seu cancelamento, no que obteve êxito. Em virtude da anulação do primeiro MPF, foi emitido outro com data de 20/12/2001.

No mérito, não foram aceitas as argumentações contrárias à majoração da multa de ofício, sob o fundamento de que, declarando a menor seus rendimentos, de forma



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

sistemática, durante anos consecutivos, o sujeito passivo tentou impedir ou retardar o conhecimento por arte do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, configurando-se em conduta dolosa e premeditada.

Irresignada com o resultado da manifestação de primeira instância, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que apresentou rol de bens e direitos.

Na peça recursal reapresenta os mesmos argumentos de defesa expendidos na impugnação, aduzindo ainda as seguintes considerações:

a) os julgadores de primeira instância tentaram afastar o vício formal da falta do MPF, dando conta da existência de um MPF emitido em 12/04/2001 e cancelado por ordem judicial, entretanto, o cancelamento do MPF opera como se ele nunca tivesse existido, tornando nulo o feito fiscal;

b) mesmo antes do cancelamento, a ação fiscal viveu em total desacordo com os artigos 12 e 13 da Portaria SRF nº 1.265/99, pois os MPF foram prorrogados intempestivamente repetidas vezes, sendo que, conforme o artigo 15 da mesma portaria, o MPF se extingue pelo decurso do prazo a que se referem os artigos 12 e 13;

c) apenas é prorrogável aquilo que efetivamente existe, não se aplicando tal prerrogativa ao presente caso, pois o MPF com validade até 10/08/2001 já se encontrava extinto quando da sua prorrogação, em 13/08/2001;

d) não obstante o artigo 16 da mesma portaria esclarecer que a extinção do MPF não implica nulidade dos atos praticados durante sua vigência, os quais poderão ser aproveitados mediante a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal, no caso presente, pois só poderiam ser aproveitados os procedimentos realizados até 10/08/2001, ocasião em que foi extinta a ação fiscalizadora por decurso do prazo, portanto, os atos praticados posteriormente a esta data são inquestionavelmente nulos de pleno direito;

e) ocorrendo tal situação, determina ainda o parágrafo único do artigo 16 da sobredita portaria que a emissão de outro MPF só irradia seus efeitos legais se indicar nos auditores fiscais, que não aqueles responsáveis pela execução do MPF extinto para conclusão dos trabalhos de fiscalização, o que não ocorreu na espécie;

f) não é cabível alegar que o MPF, que tem raiz genealógica cimentado no artigo 196 do CTN, é mero instrumento de controle administrativo, nem tampouco dizer que a norma que o regula trata-se de simples portaria administrativa que não subtrai do auditor fiscal a autorização para efetuar o lançamento, pois a portaria é uma norma complementar, e as normas complementares são formalmente atos administrativos, mas, materialmente são leis, estando compreendidas na legislação tributária, conforme determina o artigo 96 do CTN;

g) no tocante ao prazo decadencial, argumenta que, frente ao artigo 146, III, b, da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, certificando ser materialmente inválido o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se ao caso o artigo 150, § 4º, do CTN; e



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

h) foram atropelados os princípios do contraditório e da ampla defesa, vez que foi realizado diligência, que resultou na juntada de novos documentos e elementos de prova sem que houvesse reabertura do prazo à atuada, contrariando o artigo 26 da Lei nº 9.784/99.

Ao final, reitera o pedido pelo provimento do seu pleito, seja no tocante às preliminares, seja quanto ao mérito, para efeitos de declarar a nulidade de todo o feito fiscal.

É o relatório.

J//



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

VOTO DA CONSELHEIRA- RELATORA
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, deve ser enfrentada a alegação de que o auto de infração seria nulo, vez que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, que respaldaria a ação de auditoria dos livros e documentos da empresa, teria sido emitido em 20/12/2001, quando o auto de infração foi lavrado no dia seguinte, ou seja, em 21/12/2001.

Face a documentos e informações trazidos aos autos após diligência determinada pelo órgão julgador de primeira instância, constata-se que foi emitido um MPF inicial, de nº 0120200 2001 00036 5, em 12/04/2001, para ser executado até 10/08/2001, do qual o sujeito passivo foi cientificado, por via postal, em 03/05/2001. Sob a égide deste MPF foram iniciados os trabalhos fiscais, constando dos autos cópia de Termo de Intimação, lavrado em 27/06/2001, em que as autoridades fiscais solicitam a comprovação, mediante documento hábil, da origem de recursos depositados em instituições financeiras nomeadas.

Em resposta, a empresa informou que teria encerrado suas atividades empresariais há mais de dois anos, o que dificultaria o atendimento no prazo determinado, solicitando prorrogação por mais vinte dias, no que foi atendida.

A partir de então, foram emitidos MPF com datas de 09/08/2001, 06/09/2001, 28/09/2001, 04/10/2001, 1º/11/2001, 29/11/2001 e 21/12/2001, todos devidamente cientificados ao procurador da empresa (mandato de fl. 219).

Respaldados por referidos MPF, os fiscais desempenharam as atividades inerentes ao cumprimento das suas incumbências, no sentido de verificar a regularidade das operações desenvolvidas pela empresa, coletando e catalogando os dados e subsídios necessários a tanto.

Ocorre que, em 23/05/2001, a fiscalizada impetrou mandado de segurança, com pedido de liminar, com o escopo de ser cancelado o MPF nº 0120200 2001 00036 5, para que fosse impedida a quebra do seu sigilo bancário, sem autorização judicial. Foi denegada a liminar, sendo que na sentença, exarada em 18/12/2001, foi concedida a segurança.

O deslinde desse litígio, passa pela análise da natureza do MPF, com a demarcação da sua função no procedimento de fiscalização.

Trata-se de documento disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 23/11/1999, substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, com referências no § 1º do artigo 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

A Administração Tributária, motivada pelas diretrizes da política administrativa, desenvolve a atividade de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados, com a definição do escopo da ação fiscal, deliberando, inclusive, os prazos para execução do

AN



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

procedimento. E o MPF visa a materializar a decisão da Administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, cientificando ao contribuinte a decisão de indicá-lo para ser fiscalizado, além de nominar os agentes fiscais encarregados da ação fiscal.

Pelas suas características, o MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal.

Mesmo entendimento foi expressado pelo Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06.820, cujo excerto aqui transcrevemos:

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.

Portanto, com o devido respeito, ouso afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas,

J 9



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento.

Ademais, por se tratar de documento de natureza subsidiária da execução dos trabalhos fiscais, voltado para as atividades internas de planejamento das ações no âmbito da Administração Tributária, o MPF deve quedar-se curvo ao artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, in litteris:

“Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

Assim, para a demarcação dos efeitos do MPF deve-se ter à frente que, para que se inicie o procedimento de fiscalização deve o sujeito passivo ser notificado por ato que se revista de forma escrita e seja praticado por servidor competente, não bastando para isso apenas o MPF. Pois, para realizar os trabalhos de fiscalização, a autoridade fiscal leva a efeito o procedimento que lhe é privativo, e que consiste numa série de atos tendentes a verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, como demarcado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. Assim, os atos desenvolvidos nessa fase do trabalho condicionam o conteúdo do lançamento, repercutindo-se, portanto, nos efeitos que este vise produzir. Tais atos habilitam a autoridade competente para a prática do lançamento a adotar uma conduta conforme a previsão normativa, para obter os meios necessários, notadamente probatórios, para concretizar o comando normativo, caracterizando e identificando a situação de fato à qual deve ser aplicável a norma. A obtenção pura e simples dos meios que possibilitam o lançamento nunca representará ato de autoridade. O valor do ato está justamente no teor do recibo e não na obtenção física dos documentos. Por isso, é que sempre um documento escrito, passado por servidor competente, dá início ao procedimento fiscal.



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

Nesse passo, vê-se que com o MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas de nada adianta estar habilitado pelo MPF se não foram lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto implica em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não serão invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados.

Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Na espécie, o sujeito passivo obteve em juízo o cancelamento do MPF de nº 0120200 2001 00036 5, em 18/12/2001, quando os trabalhos fiscais tinham sido iniciados em junho do mesmo ano. Portanto, mais de seis meses se passaram entre o início dos trabalhos fiscais e o cancelamento do MPF. Nesse interim, foi possível aos agentes fiscais, ressalte-se, sob ciência do representante legal da empresa, a análise de documentos e a obtenção de material comprobatório da ocorrência de situações que ensejavam o lançamento de crédito tributário. Sendo que, mediante emissão de novo MPF, o que não ficou inviabilizado pelo cancelamento do primeiro, foram ultimados os trabalhos fiscais e elaborado o auto de infração em causa.

Também descabida a alegativa de que as prorrogações dos MPF ocorreram atempadamente, vez que a emissão do MPF complementar supre a finalidade do referido ato administrativo, qual seja, a de informar ao sujeito passivo que o agente fiscal foi autorizado a prosseguir os trabalhos de fiscalização já iniciados. Na espécie, não há que se cogitar de eventual preterição do direito de defesa, vez que a falta na emissão dos MPF complementares não acarretou à fiscalizada qualquer insegurança quanto à validade da fiscalização que lhe foi imposta.

A prevalecer o entendimento do sujeito passivo, teríamos que admitir que eventual inobservância da Portaria SRF nº 1.265/99, norma infralegal teria o condão de gerar nulidades no procedimento preparatório do ato do lançamento, que é matéria reservada à lei, quando, no caso, foram observados os mandamentos do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse tocante, mácula não há capaz de invalidar o lançamento efetuado, pelo que não acatamos as considerações sobre a sua nulidade.

Também em preliminar, deve-se cuidar da alegação feita pela recorrente de que ocorreu a decadência do direito de lançar os valores exacionados, por ser questão ensejadora de extinção do crédito tributário.



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

O exercício de todo direito está condicionado a prazo definido, pois o tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Nesse passo, o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional determina que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para que se determine o termo inicial do prazo deliberado pela norma supracitada, invocamos o mandamento do artigo 142 do CTN que determina que a constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento, após ocorrido o fato gerador e instalada a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública poderá agir para constituir o crédito tributário pelo lançamento com a ocorrência do fato gerador.

É pacificado tratar-se a COFINS de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. *Ex vi* do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação "...ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

No direito tributário brasileiro, tem-se verificado que dificilmente sobredita homologação se dá de forma expressa, sendo mais comum que o procedimento do contribuinte seja o único que se verifica. Em tal caso, sobressai-se a figura da "homologação tácita", que está determinada no artigo 150, § 4º, do CTN, quando, decorrido o lapso decadencial de 05 (cinco) anos, tem-se por homologado não o lançamento, mas o pagamento que houvera sido elaborado pelo sujeito passivo.

A antecipação do pagamento é situação determinante para a análise da decadência do direito de lançar o crédito tributário, posição que tem sido manifestada pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que as deliberações do artigo 173, I, do CTN, antes citado, devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal, sendo que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial passa a ser a data da ocorrência do fato gerador.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça evidencia-se no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5/RJ, que teve como Relator o Ministro Humberto Gomes de Barros, como também no julgamento do Recurso Especial nº 199560/SP, DJU 26/04/99, tendo como Relator o Ministro Ari Pargendler, cujas ementas a seguir transcrevemos.

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ (95/0001216-2):

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO (CTN, ART. 173).

I – O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, não é a data em que ocorreu o fato gerador.

A/



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorreu depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.” (grifamos)

Recurso Especial nº 199560/SP (98/0098482-8):

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acata esta posição do Superior Tribunal de Justiça, e, no tocante ao prazo decadencial previsto no inciso I, do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, no julgamento do Acórdão CSRF/02-01.0004, pronunciou-se no sentido de que aquele dispositivo legal refere-se ao direito da seguridade social apurar e constituir seus créditos, sendo que o título VI da mesma norma dispõe sobre as fontes de financiamento da seguridade social e enumera as contribuições a que estão obrigados a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo da empresa estão enumeradas a Contribuição para o FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/82) e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL – (Lei nº 8.034/90).

Embora referente à Contribuição para o PIS, pode-se tomar as mesmas considerações para abranger a COFINS, vez que também na Lei nº 8.212/91, no tocante à decadência, não há referência à COFINS. Assim, não incluída a COFINS naquelas enumeradas pela Lei nº 8.212/91, pode-se inferir que o legislador pretendeu dar tratamento distinto a esta contribuição, sendo que o artigo 45 daquela lei apenas alcança a constituição de créditos provenientes das contribuições elencadas no seu artigo 23, não havendo como estender sua aplicação à COFINS, vez que a decadência, por se tratar de prazo extintivo da constituição do crédito tributário, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida.

Também quanto ao prazo estipulado no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83, é pacífico neste Colegiado, o que foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, tratar-se tal norma de regra que estabelece o dever de guarda de documentos por dez anos, e não de prazo decadencial. No entender daquela corte, a imposição se faz de forma coerente com o prazo estipulado no artigo 10 do mesmo decreto-lei, que trata de prescrição, face à necessidade de cobrança do débito dentro daquele prazo.

J //



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

Entretanto, na espécie, há uma particular situação que deve ser averiguada no tocante à ocorrência ou não de fraude, vez que tal fato seria suficiente para afastar o artigo 150, § 4º, do CTN, para que fossem observadas as determinações do artigo 173, I, do mesmo legal, o que implicaria projetar o *dies a quo* do referido cômputo para o primeiro dia útil do exercício seguinte, o que se confirma em manifestação reiterada do STJ, como expresso no REsp nº 395059/RS, que teve como Relatora a Ministra Eliana Calmon, cuja ementa a seguir se transcreve:

“TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (Arts. 150, § 4º, e 173 do CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido.” (grifos da transcrição)

In casu, argumenta a autoridade fiscal que a autuada, em todos os meses objeto da exação, teria efetuado recolhimentos correspondentes a pequenos percentuais dos valores devidos. Essa prática reiterada levou a que fosse considerada a existência de dolo, fraude ou simulação, inclusive com a majoração do percentual da multa de ofício para 150% do valor do tributo devido.

A questão fulcral para o deslinde da controvérsia ora sob análise cinge-se à determinação de se o sujeito passivo, em declarar e recolher valores menores que aqueles constantes da sua escrituração, teria incorrido em pelo menos uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A declaração e o recolhimento a menor de receitas comprovadamente auferidas, ao longo de três anos-calendário, aliados à utilização de um padrão de procedimento sistemático, deixa evidente a voluntariedade da conduta adotada e o escopo de exonerar-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que inclui a ação perpetrada pelo sujeito passivo na categoria delituosa de sonegação fiscal, que encontra definição no artigo 71, da Lei nº 4.502/64, *in litteris*:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou o crédito tributário correspondente."

Da leitura do comando veiculado pelo inciso I do dispositivo legal supra-referido, infere-se que a conduta descrita pela norma exige do sujeito passivo, o dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento, total ou parcialmente, do conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na ocultação da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo do não pagamento do valor do tributo devido.

O sujeito passivo, em declarar e pagar valores menores que aqueles resultantes da sua escrituração, de forma reiterada, interferiu para encobrir os verdadeiros aspectos da situação de fato, capaz de provocar a incidência da norma tributária, para dificultar ou impedir que a autoridade fiscal detectasse o pagamento de valores menores que o devidos.

E não se venha cogitar de erro de fato quando da transcrição dos valores resultantes da escrituração contábil para a declaração de rendimentos, pois tal argumento não seria admissível, haja vista a forma reiterada do procedimento adotado por vários exercícios fiscais.

A nosso ver, a declaração e recolhimento, reiteradamente, a menor que o efetivo débito tributário configura a existência do dolo, o que influi para o cálculo do lapso temporal da ocorrência da decadência do direito de lançar a exação, devendo ser observados os mandamentos do artigo 173, I, do CTN, ou seja, o *dies a quo* deverá ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O auto de infração ora guerreado abrange o período de janeiro de 1995 a dezembro de 1997, e, na esteira do pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, tem-se a seguinte situação: **para os meses de janeiro a novembro de 1995**, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1996 e encerrou-se em dezembro de 2000; **para os meses de dezembro de 1995 a novembro de 1996**, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1997 e encerrou-se em dezembro de 2001; **para os meses de dezembro de 1996 a novembro de 1997**, o prazo decadencial iniciou-se em janeiro de 1998 e encerrou-se em dezembro de 2002; **para o mês de dezembro de 1997**, o prazo decadencial encerrar-se-á em dezembro de 2003.

Como o sujeito passivo tomou conhecimento da exação em 26 de dezembro de 2001, foram atingidos pela decadência os meses de **janeiro a novembro de 1995**, o que implica extinção do crédito tributário correspondente, de acordo com o artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Ainda, em preliminar, devemos enfrentar as argumentações de que o colegiado julgador de primeira instância teria incorrido em cerceamento ao direito de defesa, por ter



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

determinado a execução de diligência, e não ter concedido à autuada oportunidade para se pronunciar a respeito dos fatos decorrentes deste procedimento.

Em decorrência da citada diligência, foram trazidos aos autos os documentos de fls. 213/229, que constam de: cópia do MPF nº 0120200 2001 00036 5, emitido em 12/04/2001; cópia do Aviso de Recebimento – AR do referido MPF, por via postal; cópia de Termo de Intimação destinado à recorrente, que dele tomou ciência em 27/06/2001; cópia da resposta ao termo de intimação referido, datada de 22/05/2001, emitida pela recorrente; cópia de procuração particular em que a recorrente nomeia e constitui o Sr. José Rodrigues de Paula como seu procurador, concedendo-lhe poderes para representá-la junto à DRF/Anápolis – GO; cópia de procuração pública com o mesmo objetivo; cópias dos MPF nºs 0120200 2001 00036 5-2, 0120200 2001 00036 5-3, 0120200 2001 00036 5-4, 0120200 2001 00036 5-5, 0120200 2001 00036 5-6, 0120200 2001 00036 5-7; cópia de declaração prestada pela própria recorrente, referindo-se aos recibos das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - DIRPJ dos exercícios de 1995 a 1998; e cópias das DIRPJ dos exercícios de 1996 e 1997.

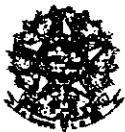
Não é preciso muito esforço para se identificar que todos os documentos acostados aos autos sob a égide da diligência já eram de total conhecimento da recorrente, sendo que alguns deles foram por ela própria emitidos. Com efeito, não se prestou a diligência a trazer à baila qualquer fato novo, desconhecido da recorrente, nem sobre o qual não tivera oportunidade de se manifestar, o que demonstra a total desnecessidade de que lhe fosse oportunizado prazo para se manifestar acerca da diligência.

A obrigatoriedade de reabertura de prazo para manifestação do sujeito passivo dá-se apenas quando o julgador de primeira instância, em consequência da colheita de fatos novos, verificar a existência de circunstâncias que impliquem em agravamento do lançamento original, devendo dar conhecimento de tais fatos à autoridade lançadora, para que esta proceda ao lançamento complementar, na forma determinada pelo artigo 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, isso, para que se tenha por garantido o amplo direito de defesa do contribuinte, sendo-lhe devolvido o prazo para impugnação da parte inovada, para, depois, submeter os questionamentos à sua análise.

In casu, é indene de dúvidas que da diligência realizada não resultou agravamento da exação, e que a não oportunização para que dela a autuada se manifestasse não ocasionou qualquer prejuízo, e que se tivesse por maculado o seu amplo direito de defesa, pelo que não lhe assiste razão na argumentação de que tenha ocorrido vício capaz de anular o procedimento fiscal em questão.

Ultrapassadas as preliminares, passamos à análise da questão de mérito.

A recorrente apresenta seu inconformismo contra a majoração da multa de ofício para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob o argumento de não ter restado comprovada a ocorrência de dolo com o fim de elidir ou retardar o nascimento da obrigação tributária.



Processo nº : 13116.000024/2002-83
Recurso nº : 121.729
Acórdão nº : 202-14.693

Na espécie, o sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do artigo 71, I, da Lei nº 4.502/64.

Não há dúvidas de que a omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a infligência da penalidade inscrita no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Por tudo que foi exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, para reconhecer a decadência dos meses de janeiro a novembro de 1995, rejeitar as demais preliminares e negar provimento na parte remanescente.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA