



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.720735/2011-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.866 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de junho de 2020
Recorrente MOREIRA DE MELO ADVOGADOS ASSOCIADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. INSUFICIÊNCIA RECURSAL.

Se o Recurso Especial apresentado é inócuo para o deslinde da matéria, não deve ser conhecido por insuficiência recursal. O acórdão recorrido teve dois fundamentos para o seu desprovimento, a discussão de um dos tópicos em sede de recurso especial, ainda que este fosse provido, seria insuficiente para alterar o seu resultado. Diante disso o não conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que conheceu. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado), Caio César Nader Quintela e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.866 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15504.720735/2011-11

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), contra o Acórdão nº 1102-001.122, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento fiscal e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. SIGILO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em quebra de sigilo bancário quando o próprio sujeito passivo disponibiliza as informações financeiras, em atendimento a intimação regularmente expedida pela autoridade fiscalizadora.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS APÓS A LEI 10.637, DE 2002. INEXISTÊNCIA DE PER/DCOMP.

O regime jurídico da compensação tributária requisita a iniciativa do contribuinte, que, mediante a apresentação da Declaração de Compensação, informa ao Fisco que efetuou o encontro de contas entre seus débitos e créditos, o qual possui o efeito de extinção dos débitos fiscais ali indicados, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Inexistente a Declaração de Compensação, não há que se falar em compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento fiscal supre a necessidade de ordem escrita a que se refere o art. 906 do RIR/99, no caso de reexame de período já fiscalizado, eis que a autoridade competente para a sua emissão é a mesma, possuindo ambos os documentos idêntica natureza e qualidade, neste aspecto, e surtindo, portanto, os mesmos efeitos legais.

Recurso voluntário negado.

Recurso Especial da Contribuinte

Inconformada, a recorrente interpôs o Recurso Especial, às fls. 462 e ss, alegando que o acórdão da Turma a quo deve ser reformado em razão do dissenso jurisprudencial com relação à possibilidade de reexame, por autoridade fiscalizadora, de período já fiscalizado, com amparo apenas em Mandado de Procedimento Fiscal, validade do comando legal trazido pelo art. 951, §3º do RIR/1994.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da Contribuinte

Com relação ao exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte, de fls. 500 e ss, foi dado seguimento ao recurso especial nos seguintes termos:

A decisão paradigma que conteria interpretação divergente da adotada pelo acórdão recorrido é o Acórdão nº 101-94.262, que foi ementado da seguinte forma:

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

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

Preliminar de nulidade que se acolhe.

O recorrente argumenta que o acórdão recorrido teria afirmado que o MPF supre a necessidade de ordem escrita requerida pelo art. 906 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999) para fins de reexame de período já fiscalizado, em entendimento frontalmente conflitante com o acórdão paradigma, que defende que o MPF não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da ordem escrita para fins do citado reexame.

Além de abordar diretamente a questão da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (mesmo artigo no RICARF/2015), o recorrente tece algumas considerações a respeito do assunto, defendendo que o MPF autoriza somente a realização de procedimentos corriqueiros e ordinários pela autoridade fiscalizadora, mas não daqueles de caráter excepcional ou extraordinário, como um novo exame de período já fiscalizado em determinado contribuinte.

A fim de se auferir a existência de efetivo dissídio jurisprudencial, examine-se inicialmente o seguinte trecho extraído do voto condutor do acórdão recorrido:

"Argumenta a recorrente que o Mandado de Procedimento Fiscal não dispensa e nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” a que alude o art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, o qual possui a seguinte redação:

“Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).”

Em que pese entenda este relator que os procedimentos de fiscalização prescindam da necessidade de um MPF para ampará-los, em face da inexistência de norma em lei prevendo a obrigatoriedade de tal instrumento, não há dúvidas de que, no caso de um segundo exame do mesmo período, há exigência legal expressa para que haja uma autorização para a realização do procedimento fiscal, a qual não pode ser ignorada.

Neste caso, entendo que tal exigência possa ser suprida tanto por meio de uma ordem escrita específica, quanto pela emissão do respectivo MPF veiculando uma ordem de realização da fiscalização em questão. Uma vez que as autoridades competentes para a emissão do MPF também são competentes para a autorização do referido segundo exame, mostrar-se-ia redundante a dupla exigência.

Neste sentido, o MPF cumpre inteiramente, portanto, a função prevista no dispositivo legal antes citado." (grifou-se)

Verifica-se que o acórdão recorrido efetivamente considera que o MPF atende à exigência legal prevista no art. 906 do RIR/1999. O voto justifica tal entendimento com base no fato de que as autoridades competentes para a emissão da ordem escrita são as mesmas que expedem o MPF, não havendo razão para que este último não possa autorizar o reexame da contabilidade de contribuinte já anteriormente fiscalizada.

Já o Acórdão nº 101-94.262, indicado como paradigma pelo recorrente, traz as seguintes passagens em seu voto:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

É inegável que o parágrafo terceiro do artigo 951, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto n.º 1.041, de 1994, encerra comando jurídico aplicável em caso específico, excepcional, diferentemente tratado daqueles contemplados pelo disciplinamento emanado da Portaria SRF n.º 3.007, de 2001.

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

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

Em razão do exposto, entendo que deva ser declarado nulo o lançamento tributário, relativamente ao exercício de 1997, ano de 1996." (grifou-se)

O acórdão paradigma expõe o entendimento de que a determinação legal contida no art. 951, § 3º, do Decreto n.º 1.041/1994 (RIR/1994) não foi revogada pelas determinações trazidas ao ordenamento jurídico pela Portaria SRF n.º 3.007/2001 ou por outras portarias que, antes desta, regulamentaram a figura do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Isto porque um comando contido em lei ordinária formal não pode ter sua validade afastada por uma norma infralegal.

O voto condutor da decisão paradigma defende, portanto, que o comando legal trazido pelo § 3º do art. 951 do RIR/1994 permanecia válido à época da realização da fiscalização discutida naqueles autos. Sendo assim, era exigível ordem escrita específica para fins de autorização de novo exame de exercício já fiscalizado, não se prestando o MPF a tal tarefa.

Frise-se que os acórdãos recorrido e paradigma se referem a diferentes dispositivos legais como fontes da existência da ordem escrita autorizativa de reexame. O acórdão paradigma menciona o art. 951, § 3º do RIR/1994, enquanto o acórdão recorrido se remete ao art. 906 do RIR/1999. Ocorre que ambos os dispositivos têm exatamente a mesma redação e são advindos das mesmas fontes: art. 7º, § 2º, da Lei n.º 2.354/1954, e art. 34 da Lei n.º 3.470/1958:

Decreto n.º 1.041/1994 (RIR/1994)

Art. 951. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

(...)

§ 3º Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Leis nºs 2.354/54, art. 7º, § 2º, e 3.470/58, art. 34).

(...)

Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999)

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354/54, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470/58, art. 34).

Assim, embora possa parecer, à primeira vista, que os acórdãos recorrido e paradigma não se refiram a um mesmo dispositivo legal, interpretado de forma diferente em cada um dos julgamentos, na realidade os dispositivos apontados são materialmente o mesmo. A regra trazida pelo § 3º do art. 951 do RIR/1994 foi mantida na nova versão do Regulamento (RIR/1999), em dispositivo de numeração diferente (art. 906).

Do cotejo entre as duas decisões, conclui-se que efetivamente se configura a divergência jurisprudencial requerida como condição de admissibilidade do recurso especial. Enquanto o acórdão recorrido entende que o MPF pode cumprir o papel da ordem escrita requerida pelo Regulamento do Imposto de Renda para fins de novo exame de período já fiscalizado, o acórdão paradigma entende de forma diversa, defendendo a necessidade de ordem escrita específica para tal finalidade.

Sendo assim, verifica-se que o recorrente logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 101-94.262. Tendo sido observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, deve-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte às fls. 508 e ss, onde pugna pela manutenção do acórdão recorrido, diante, especificamente, da ausência do prejuízo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da Contribuinte

Breve Síntese

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3/30, que exige o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição sobre o lucro líquido – CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 42 a 48, a ação fiscal foi aberta para verificar a regularidade dos recolhimentos da Cofins, ano 2007, e foi estendida para o IRPJ, a CSLL e o PIS. Em consulta aos sistemas da RFB, verificou-se a falta de declaração de débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em DCTF. Diante de tais verificações o contribuinte foi intimado a apresentar documentos fiscais a partir dos quais foram elaboradas planilhas para o cálculo do tributo. Ao final, detectadas diferenças, foi lavrado o auto de infração.

A DRJ acolheu um dos pedidos do contribuinte e reduziu as exigências de PIS e de COFINS, cancelando a parcela dessas contribuições que a fiscalização fizera incidir sobre as receitas financeiras, ante a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e manteve hígida toda a parcela restante dos créditos tributários constituídos de ofício.

Ainda em preliminares, demanda a nulidade do lançamento também por ausência de ordem escrita do superintendente ou do delegado da RFB para um segundo exame do mesmo período. Aduz que o Mandado de Procedimento Fiscal, cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa e nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” a que alude o art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Conhecimento

Num primeiro momento, diante da ausência de ressalvas por parte da PGFN quanto ao conhecimento do Recurso Especial, poderia dele conhecê-lo com base no despacho de admissibilidade.

Entretanto, melhor analisando a questão, verifico que o acórdão recorrido ao tratar dessa preliminar assim trouxe seu voto:

Argumenta a recorrente que o Mandado de Procedimento Fiscal não dispensa e nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” a que alude o art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, o qual possui a seguinte redação:

“Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, § 2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).”

Em que pese entenda este relator que os procedimentos de fiscalização prescindam da necessidade de um MPF para ampará-los, em face da inexistência de norma em lei prevendo a obrigatoriedade de tal instrumento, não há dúvidas de que, no caso de um segundo exame do mesmo período, há exigência legal expressa para que haja uma autorização para a realização do procedimento fiscal, a qual não pode ser ignorada.

Neste caso, entendo que tal exigência possa ser suprida tanto por meio de uma ordem escrita específica, quanto pela emissão do respectivo MPF veiculando uma ordem de realização da fiscalização em questão. Uma vez que as autoridades competentes para a emissão do MPF também são competentes para a autorização do referido segundo exame, mostrar-se-ia redundante a dupla exigência.

Neste sentido, o MPF cumpre inteiramente, portanto, a função prevista no dispositivo legal antes citado.

É este também o entendimento do CARF, manifestado nos seguintes precedentes:

(...)

Noutro giro, registre-se que, a rigor, sequer é inconteste que tenha havido um segundo exame do mesmo período. Veja-se: não se está negando que possa ter eventualmente havido um exame anterior, pela fiscalização, do ano de 2007. Contudo, trata-se, no caso, apenas de uma alegação da recorrente, a quem incumbiria, portanto, trazer os elementos convincentes de prova desta ocorrência. (grifou-se)

Neste sentido, a recorrente faz menção apenas aos “*Termos de Encerramento ora juntados (...) datados de 07 e 08 de agosto de 2007*”, nos quais “*declara expressamente a fiscalização*” que a fiscalização passada teria abrangido o ano de 2007.

Os referidos Termos encontram-se às fls. 431/434, e de sua leitura, *data venia*, não é possível extrair a conclusão a que chegou a recorrente. Não há nos referidos Termos qualquer referência a qual período foi objeto de fiscalização naquela ocasião. O mero fato de a fiscalização em questão ter ocorrido durante o ano de 2007 não significa que tenha abrangido o referido período. À recorrente incumbiria constituir prova mais robusta de suas alegações.

De qualquer sorte, esta questão, a meu modo de ver, fica totalmente superada pelos fundamentos já antes expostos, no sentido de que o MPF supre integralmente a necessidade de ordem escrita específica autorizando um segundo exame.

Ou seja, num primeiro momento, o acórdão traz seu entendimento acerca do direito envolvido, e aqui os paradigmas apresentados, conforme o despacho de admissibilidade supriria os requisitos legais para o seu conhecimento.

No entanto, ele vai além, no caso concreto, em que sequer é sabido se houve de fato um segundo exame do mesmo período. Trata-se de uma argumentação do contribuinte sem a devida comprovação.

Como se vê inclusive em trechos da impugnação, do Recurso Voluntário e do Recurso Especial, de que a prova estaria no termo de encerramento, porém não é isso que se conclui.

A própria DRJ quanto trata deste tópico assim se posicionou:

No caso concreto, o MPF foi expedido pelo Delegado-adjunto e, posteriormente, alterado pela Delegada da DRF/Belo Horizonte e autoriza a fiscalização de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no ano de 2007. O MPF está disponível para consulta no sítio da RFB e as instruções para consulta estão no Termo de Início de Fiscalização, fl. 56.

Ou seja, o recurso especial da contribuinte se revela insuficiente já que, mesmo que, por hipótese, fosse dado provimento à questão de direito acerca da necessidade de um documento para o reexame do mesmo período, de nada adiantaria, já que de fato não foi provado que houve sequer esse segundo exame, tratando-se de mera alegação sem prova por parte do contribuinte. Ou seja, seria totalmente inócuo.

Ademais, de se ressaltar também, a existência da Súmula CARF n. 111, no sentido de que o MPF supre a autorização prevista no art. 906 do RIR/99, para reexame de período anteriormente fiscalizado, nos seguintes termos:

Súmula CARE nº 111

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-00.154, de 29/07/2009; 1201-00.116, de 18/06/2009; 1102-00.984, de 04/12/2013; 2202-002.782, de 09/09/2014; 3403-002.516, de 22/10/2013 e 9101-002.430, de 20/09/2016.

Por todo o exposto, voto pelo não conhecimento do recurso especial da contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, NÃO conheço do RECURSO ESPECIAL da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto