



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720578/2011-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.709 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL.
Interessado TEREOS DO BRASIL PARTICIPACOES LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

REEXAME. EXIGÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO. ART. 906 DO RIR/99. MPF EMITIDO. AUTORIZAÇÃO SUPRIDA. NULIDADE DO LANÇAMENTO NÃO CARACTERIZADA.

Nos termos da Súmula CARF 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.

Desse modo, tendo sido emitido o MPF, não há que se falar em nulidade do lançamento por infringência ao art. 906 do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) que votou pelo não conhecimento, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencido o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator), que votou em negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 801/815) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão n.º **1202-001.212** (fls. 792/799), o qual, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

Transcreve-se abaixo a ementa da decisão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO VÍCIO FORMAL — FALTA DE ORDEM ESCRITA PARA SEGUNDO EXAME — Em relação ao mesmo período só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal (Lei n.º 2.354/54 art. 7º § 2º, Lei n.º 3.470/58, art. 34). A falta de autorização para segundo exame é vício formal, caracterizado, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração do ato jurídico de lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NÃO SE EQUIPARA À AUTORIZAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 906 DO RIR/99.

O MPF como ato de controle da fiscalização é um procedimento "ordinário" utilizado em todas fiscalizações externas e a autorização prescrita no artigo 906 do RIR/99 é "extraordinária" só para o caso de segundo exame. O MPF-F, ainda que emitido pelas autoridades contidas no artigo 906 do RI/99, não substitui a ordem escrita prevista na legislação para um segundo exame quando dele não constar expressamente tal ocorrência.

Em síntese, o litígio decorre de Autos de Infração (fls. 1.734/1.765) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano base de 2007, em razão da caracterização das seguintes infrações:

a) *Infração n.º 001*: falta de recolhimento/declaração do imposto de renda – apuração incorreta do imposto; e

b) *Infração n.º 002*: multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não recolhidas no curso do aludido ano-calendário.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 491/534), alegando, em resumo, que:

a) o lançamento é nulo por ausência de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário 2007;

b) aos pagamentos da estimativa de IRPJ e CSLL dos períodos de apuração 07/2007 e 08/2007 aplica-se o instituto da denúncia espontânea,

c) é inaplicável o procedimento de imputação proporcional do pagamento, em face do disposto no art. 43 da Lei n.º 9.430/96;

d) não é devido imposto ou contribuição a título de estimativa mensal após o encerramento do ano-calendário e, portanto não deve ser admitida a exigência da multa isolada aplicada;

e) a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada configura manifesto *bis in idem*; e

f) não tem fundamento legal a exigência de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

A DRJ, por meio de acórdão de fls. 691/710, acolheu apenas a alegação de ocorrência de denúncia espontânea, fato este que levou a redução dos valores do IRPJ e da CSLL e cancelamento das multas isoladas relativas aos meses de julho e agosto de 2007.

Devidamente intimada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 715/753), onde basicamente reiterou as alegações de defesa.

Remetidos os autos para julgamento do recurso, foi proferido o referido Acórdão nº **1202-001.212** (fls. 792/799), declarando a nulidade do lançamento por vício formal.

Em seguida a PGFN apresentou o recurso especial (fls. 801/815), alegando que a decisão recorrida diverge do que restou decidido nos Acórdãos nºs **1801-001.721** e **1101-000.878**.

Despacho de fls. 819/829 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

A Fazenda Nacional suscitou divergência jurisprudencial, uma vez que o acórdão recorrido anulou o lançamento fiscal por vício formal, ou seja, que a **falta** de autorização para segundo exame da escrituração contábil/fiscal, de que trata o art. 906 do RIR/99, configura vício formal insanável, e que o MPF, embora existente, não tem o condão de suprir a falta da referida autorização da autoridade administrativa competente.

De plano, constato estar configurado o suscitado dissenso jurisprudencial, pois o acórdão recorrido interpretou a legislação de regência diversamente dos paradigmas indicados, ante existência de similitude fática.

Senão, vejamos.

Consta da fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

(...)

I -Nulidade dos Lançamentos

A Recorrente inicia sua defesa alegando, em síntese, que o lançamento é nulo por ausência de ordem escrita e específica determinando o segundo exame do ano-calendário 2007.

Tal alegação merece prosperar.

Inicialmente, cumpre transcrever o artigo 906 do RIR/99 (Decreto nº 3000/99):

“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” (grifou-se).

O artigo acima transcrito disciplina especificamente o procedimento do reexame de ano-calendário já fiscalizado, deixando claro que tal “ordem escrita” é condição necessária e indispensável para o segundo exame de ano-calendário já fiscalizado.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fl. 443), o ano calendário de 2007 já havia sido previamente fiscalizado em 2009, tendo a fiscalização apurado indevida compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL:

(...)

Verifica-se, portanto, que no caso em questão não houve a “ordem escrita” que determinasse o segundo exame do ano-calendário de 2007, conforme disposto no artigo 906 do RIR/99, sendo o lançamento nulo, por tratar-se de um requisito necessário e indispensável.

Nesse sentido, recentemente foi publicado acórdão nº 1302-001.456, pela 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deste Conselho:

(...)

Cumpra mencionar que o Mandado de Procedimento Fiscal não substitui nem dispensa a “ordem escrita” exigida pelo artigo 906 do RIR/99. Tal requisito é expressamente exigido, não podendo ser dispensado.

Também nesse sentido já se posicionou este Conselho:

(...)

Por outro lado, os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional, diversamente do entendimento do acórdão recorrido, aplicaram o entendimento de que o MPF, quando existente, supre perfeitamente a falta de autorização de reexame de exercício financeiro de que trata o art. 906 do RIR/99, não configurando vício que pudesse inquirir de nulidade o lançamento fiscal.

A propósito, transcrevo a fundamentação do voto condutor do paradigma indicado - **Acórdão nº 1101-000.878** - que seguiu o entendimento de que o MPF existente supre a falta de autorização de que trata o art. 906 do RIR/99, *in verbis*:

(...)

“Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e com obediência a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores).

Mesmo que verdadeira fosse a assertiva do recorrente, é de se dizer que eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento sob o argumento da impossibilidade de novo lançamento referente a período já fiscalizado (ano-calendário de 1998), a minha posição é pela rejeição dos argumentos apresentados.

Alega o recorrente que o nobre fiscal, descumpriu a ordem de sua superior hierárquica, única ordem capaz de dar início ao procedimento de fiscalização, pois, nem a decisão da 1ª Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, nem os dispositivos legais citados, mandaram ser instaurado o presente processo fiscal. Ora, se agiu em descumprimento ao Mandado da supracitada Delegada, agiu sem legitimidade, e em claro desrespeito ao ordenamento jurídico. Cabe destacar, que, mesmo que tivesse agido em cumprimento a ordem da 1ª Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, o presente Auto de Infração estaria NULO, pois o DD. Fiscal, só estaria autorizado a realizar procedimento fiscal sobre o IRPJ, e não sobre lançamentos de PIS, COFINS e CSLL.

É de se observar de início, que ficou claro na decisão de Primeira Instância que o presente caso é de lançamento por reexame de período já fiscalizado devidamente autorizado pelo delegado substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém PA, conforme consta do documento de fls. 01.

O assunto está disciplinado no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), verbis:

Art. 904 – A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

[...]

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).

[...]

Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências necessárias e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei n.º 2.354/54, art. 7º).

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que a autorização prevista neste dispositivo legal constitui requisito indispensável à formação do lançamento tributário e foi, devidamente, respeitado, conforme consta de forma expressa no Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 01), assinado pelo delegado substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém – PA.

Ora, a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame prevista no artigo 906 do RIR/99, na medida em que as autoridades competentes para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal também o são para a autorização do segundo exame. Seria pura redundância a dupla exigência.

(...)

Por fim, ainda cabe transcrever a fundamentação do voto condutor do outro paradigma indicado pela Fazenda Nacional - **Acórdão nº 1801-001.721** - que, também, seguiu o entendimento de que o MPF, quando existente, supre a ausência da autorização de que trata o art. 906 do RIR/99, *in verbis*:

(...)

“Quanto à alegação de necessidade de autorização de autoridade hierarquicamente superior, em face de fiscalizações anteriores, previsto no art. 906 do RIR/99, a recorrente não relaciona os processos anteriores a que se refere. Mas na impugnação, a impugnante indica os seguintes processos: 10435.001300/200319 (CSLL 31/12/1999 a 31/12/2002), 10435.001302/200308 (COFINS 01/01/1999 a 31/03/2003) e 10435.001303/200344 (PIS 01/01/1999 a 31/12/2003). Conforme se verifica, houve coincidência de período para o PIS e a Cofins, que são tributos diversos do IRPJ tratado nestes autos. Ainda que o art. 906 do RIR/99 não faça distinção entre tributos, entendo que a falta dessa ordem não é suficiente para decretação de nulidade, até porque se trata da mesma autoridade que emitiu o MPF autorizando o procedimento fiscal. Nesse sentido, citem-se precedentes do CARF nesse sentido:

(...)

De fato, no âmbito do PAF, exceto nos casos de incompetência e de preterição do direito de defesa, o ato atacado, ainda que cause prejuízo ao contribuinte, será simplesmente sanado, a teor dos artigos 59 e 60. No caso em análise, a recorrente sequer cogitou de explicar qualquer prejuízo que tivesse sofrido pelas irregularidades formais apontadas.”

(...)

Vê-se, assim, que os acórdãos citados (recorrido e paradigmas) deram, em face de uma situação fática semelhante, interpretações distintas da legislação tributária de regência.

De um lado, o acórdão recorrido considera que ocorreu nulidade simplesmente pela realização de segundo exame de período sob fiscalização com base em autorização consubstanciada em Mandado de Procedimento Fiscal expedido pela autoridade competente.

De outro lado, diante do entendimento firmado nos paradigmas, a expedição de MPF supre a necessidade de autorização para realização de reexame.

Resta, portanto, configurada a divergência de jurisprudência exigida para a admissibilidade do presente recurso especial.

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 837/852), onde basicamente sustenta que nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

E não obstante a inexistência de insurgência da parte recorrida quanto ao seu seguimento, entendo que uma análise mais atenta das situações fáticas contempladas nos *paradigmas* impede a caracterização da necessária divergência jurisprudencial em razão da ausência de similitude fático-jurídica entre os casos ora comparados.

Nesse ponto, reitera-se que a presente situação envolve cobrança de IRPJ relativas ao ano base de 2007, cobrança esta decorrente de *(re)fiscalização* encerrada em 2011 e amparada apenas com base em “MPF ordinário”, ou seja, desacompanhada de “ordem escrita especial” do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Nesse contexto, o Colegiado *a quo*, após atestar expressamente que o ano calendário de 2007 já havia sido previamente fiscalizado em 2009, tendo a fiscalização apurado indevida compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, concluiu que *no caso em questão não houve a “ordem escrita” que determinasse o segundo exame do ano-calendário de 2007, conforme disposto no artigo 906 do RIR/99, sendo o lançamento nulo, por tratar-se de um requisito necessário e indispensável.*

Especificamente quanto ao referido MPF, o Colegiado ainda registrou que *este não substitui nem dispensa a “ordem escrita” exigida pelo artigo 906 do RIR/99. Tal requisito é expressamente exigido, não podendo ser dispensado.*

O Acórdão nº **1801-001.721**, por sua vez, afastou a nulidade arguida, reconhecendo a possibilidade do “MPF” fazer às vezes da “ordem escrita”, mas em situação fática na qual não houve cobrança de um mesmo tributo objeto de fiscalização e cobrança anterior.

Ou seja, esse paradigma não interpretou o artigo 906 à luz de uma *revisão* propriamente dita, entendida como aquela que envolve um mesmo tributo já fiscalizado anteriormente, mas sim tributos diferentes, mas referentes a período que já havia sido fiscalizado em relação a outro tributo.

Essa diferença não constitui mero detalhe ou coincidência. Ela, na verdade, influencia diretamente a interpretação do artigo 906 do RIR/99 à luz do CTN, podendo até mesmo servir de causa para soluções jurídicas distintas.

Tanto é assim que o Colegiado desse *primeiro paradigma* assim ressaltou na ementa do julgado:

NULIDADE. REEXAME EM PERÍODO JÁ FISCALIZADO. AUSÊNCIA DE ORDEM ESCRITA PELA AUTORIDADE. MPF. TRIBUTO DISTINTO.

Não enseja nulidade a ausência de autorização para reexame de período já fiscalizado, **sobretudo quando se tratar de tributo distinto**, com regular emissão de MPF, que é emitida pela mesma autoridade competente. (grifei).

Diante, então, dessa dessemelhança fática, entendo que o Acórdão nº 1801-001.721 não é hábil a demonstrar o dissídio.

Quanto ao Acórdão nº **1101-000.876** (*segundo paradigma*), a própria ementa reproduzida pela Recorrente (fl. 806) deixa claro que realmente o caso envolve novo lançamento

de um tributo e período já fiscalizados, mas foram efetuados pelo Fisco após anulação de Autos de Infração anteriores por vício formal.

Isso se confirma no trecho do voto constante reproduzido pela própria PGFN no seu Apelo (fls. 809), a saber:

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e com obediência a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores).

Mesmo que verdadeira fosse a assertiva do recorrente, é de se dizer que eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente.

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento sob o argumento da impossibilidade de novo lançamento referente a período já fiscalizado (ano-calendário de 1998), a minha posição é pela rejeição dos argumentos apresentados.

Alega o recorrente que o nobre fiscal, descumpriu a ordem de sua superior hierárquica, única ordem capaz de dar início ao procedimento de fiscalização, pois, nem a decisão da 1ª Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, nem os dispositivos legais citados, mandaram ser instaurado o presente processo fiscal. Ora, se agiu em descumprimento ao Mandado da supracitada Delegada, agiu sem legitimidade, e em claro desrespeito ao ordenamento jurídico. Cabe destacar, que, mesmo que tivesse agido em cumprimento a ordem da 1ª Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, o presente Auto de Infração estaria NULO, pois o DD. Fiscal, só estaria autorizado a realizar procedimento fiscal sobre o IRPJ, e não sobre lançamentos de PIS, COFINS e CSLL.

É de se observar de início, que ficou claro na decisão de Primeira Instância que o presente caso é de lançamento por reexame de período já fiscalizado devidamente autorizado pelo delegado substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém PA, conforme consta do documento de fls. 01. (grifei)

Nota-se, assim, que a situação fático-jurídica desse segundo paradigma também não se confunde com a presente. Aqui, conforme visto, trata-se de uma autêntica *revisão* ou *refiscalização* do IRPJ relativo ao AC 2007 que já havia sido objeto de fiscalização e cobrança anteriormente. Lá, por sua vez, tratam-se de lançamentos de um mesmo tributo e período, mas em função da necessidade de correção de vício formal na cobrança originária.

Também esse precedente, portanto, mostra-se incapaz de caracterizar a alegada divergência.

Dessa forma, NÃO CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Mérito

Como restei vencido quanto ao conhecimento do recurso especial, passo a analisar o mérito.

A controvérsia gira em torno da interpretação do artigo 906 do RIR/99, mais precisamente acerca da *substituição* da “ordem escrita” referida neste dispositivo legal pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) *ordinário*.

Enquanto o acórdão recorrido considerou que o *Mandado de Procedimento Fiscal não substitui nem dispensa a “ordem escrita” exigida pelo artigo 906 do RIR/99*, os paradigmas se manifestaram em sentido contrário, entendendo que a emissão de MPF *torna desnecessária a autorização para segundo exame prevista no artigo 906 do RIR/99* (primeiro paradigma), bem como que *a falta dessa ordem não é suficiente para decretação de nulidade, até porque se trata da mesma autoridade que emitiu o MPF autorizando o procedimento fiscal* (segundo paradigma).

Pois bem.

Ao tratar da “*fiscalização do imposto*”, os artigos 904 e 906 do RIR/99 dispõem que:

Art. 904 – A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

[...]

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).

Esses dispositivos devem ser interpretados de forma sistemática com os artigos 142, 145, 146 e 149 abaixo transcritos, todos do Código Tributário Nacional, que foi aprovado pela Lei nº 5.172/66 em momento no qual o comando do artigo 906 do RIR/99 já estava vigente.

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.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149;

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública

A meu ver a legislação ora apontada na verdade regulamenta três diferentes situações fáticas, que podem ser assim resumidas:

(i) a fiscalização ordinária;

(ii) reexame de período já fiscalizado, mas não de tributo (*reexame* propriamente dito); e

(iii) reexame de tributo, além do período, já fiscalizados (*revisão de lançamento*).

Adotando essa classificação, a *fiscalização ordinária* tem por base legal os artigos 142 do CTN e 904 do RIR/99; o *reexame* o artigo 906 do RIR/99 e a *revisão de lançamento* (ou *refiscalização*) os demais artigos ora invocados, notadamente o artigo 149 do CTN.

Pois bem.

De acordo com o artigo 2º da Portaria RFB nº 3.014/2011, os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em **(i)** Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização; e **(ii)** Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPF-D), para realização de diligência¹.

Já o artigo 6º dispõe que:

¹ Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e
II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital

Art. 6º O MPF será emitido, observadas as respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

- I - Coordenador-Geral de Fiscalização;
- II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira;
- III - Superintendente da Receita Federal do Brasil;
- IV - Delegado da Receita Federal do Brasil;
- V - Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil;
- VI - Corregedor-Geral;
- VII - Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação; ou
- VIII - Coordenador-Geral de Programação e Estudos.

(...)

§ 8º A autorização para reexame em relação ao mesmo exercício poderá ser efetuada pelas autoridades competentes diretamente no MPF-F. (grifei)

(...)

Como se nota, do ponto de vista infralegal, a *fiscalização ordinária* e o *reexame* acabaram sendo tratados de igual forma, prescindindo apenas da regular emissão de MPF-F.

Com efeito, considerando que o MPF-F nada mais é do que um documento que contém uma “ordem escrita” de fiscalização, ordem esta que deve ser emanada pelas mesmas autoridades referidas no artigo 906 do RIR/99, realmente me parece que a emissão de MPF também para os casos de *reexame* de período supre tal requisito legal.

Esse entendimento, aliás, já foi inclusive objeto de Súmula (111) do CARF: *O mandado de procedimento fiscal supre a autorização, prevista no artigo 906 do Decreto n. 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.*

Não obstante, não estamos diante de um mero reexame de período já fiscalizado, mas sim de uma verdadeira hipótese de revisão de lançamento (refiscalização propriamente dita), afinal o tributo lançado (IRPJ de 2007) já havia sido objeto de cobrança por ocasião do encerramento de uma fiscalização anterior.

Dessa forma, embora se considere que, do ponto de vista formal, a autorização referida no art. 906 do RIR/99 seja suprida na figura do MPF-F, em se tratando de uma *revisão de lançamento* – como é o caso – a “ordem escrita” capaz de legitimar o procedimento fiscal de *reexame de um mesmo tributo* consiste na motivação acerca do cumprimento dos requisitos previstos no artigo 149 do CTN.

Esse dispositivo legal, conforme visto acima, regulamentou justamente as hipóteses de *refiscalização* de um mesmo tributo, veiculando uma lista numerosa e taxativa das únicas situações que permitem a revisão de ofício do lançamento.

Conforme leciona Alberto Xavier:

O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento – e o princípio da segurança jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas subjetivas declaradas por atos da autoridade pública. Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma pluralidade de novas definições da mesma situação jurídica, por ato da

mesma autoridade ou de autoridade distinta, num reexercício ilimitado do seu poder de lançar. Sistemas baseados numa ilimitada revisibilidade dos atos tributários por iniciativa da Administração só podem conceber-se em ordens jurídicas de inspiração totalitária, avessas à ideia de segurança jurídica, como a do nacional-socialismo alemão que autorizava a Administração fiscal a corrigir, sem quaisquer limites, os erros das suas decisões. (“Do lançamento: Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”. Editora Forense. 2ª edição, 1997, página 239).

De fato, o artigo 149 do CTN só autoriza a revisão do lançamento quando, em procedimento de fiscalização, for demonstrado pelo fisco que o contribuinte ou a autoridade fiscal omitiram fatos ou se utilizaram de práticas irregulares resultando em não pagamento do tributo, pois caso contrário, estar-se-ia diante de um cenário de completa insegurança jurídica, onde o contribuinte, após ter o seu lançamento homologado pela administração, estaria sujeito a cobranças posteriores.

Ocorre, porém, que os Autos de Infração e o TVF, mesmo registrando a existência de lançamentos de ofício anteriores de IRPJ e CSLL relativos ao mesmo período, não motivaram e sequer indicaram em qual das hipóteses previstas no artigo 149 a refiscalização efetuada se sustentaria.

Estamos, portanto, diante de um lançamento objeto de uma *refiscalização* que não foi fundamentada e nem motivada, fato este que enseja a nulidade da cobrança formulada, afinal ela é fruto de um procedimento fiscal que não tem amparo legal.

Nesse sentido é o entendimento proferido no Acórdão CSRF 02-02.922, cuja ementa ora transcrevo:

NORMAS PROCEDIMENTAIS. REFISCALIZAÇÃO. ARTIGO 149, CTN. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA REVISÃO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA AUTUAÇÃO. A revisão de lançamento fiscal somente poderá ser levada a efeito quando devidamente enquadrada no artigo 149, e incisos, do CTN, impondo, ainda, ao fiscal autuante a devida comprovação da ocorrência de uma ou mais hipóteses permissivas constantes daquele dispositivo legal, em observância à segurança jurídica dos atos administrativos, bem como à ampla defesa e contraditório do contribuinte, sob pena de improcedência da autuação.

REVISÃO DE LANÇAMENTO. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL OMISSO. O Termo de Verificação Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório, sobretudo quando decorrente de revisão de lançamento, com fulcro no artigo 149, do CTN.

Pela clareza do voto, trago à baila a seguinte passagem do voto condutor proferido no julgado em questão.

Nessa esteira de entendimento, é de bom alvitre esclarecer que não basta o fiscal autuante consignar no Termo de Verificação Fiscal o documento da lavra de autoridade superior determinando o reexame de período já fiscalizado, tendo em vista não ter o condão de motivar o lançamento, de forma a torná-lo válido, devendo haver a efetiva comprovação de uma das hipóteses previstas no artigo 149, do CTN, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa da contribuinte, não lhe oferecendo, igualmente, a segurança jurídica, que deve nortear os atos da administração.

Mais a mais, o artigo 906, do RIR/1999, contempla tão somente o reexame de período já fiscalizado, ou seja, a refiscalização, que estará vinculada à ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Entrementes, a revisão do lançamento anteriormente efetuado, objeto do reexame, somente poderá ser

procedida quando restar comprovada uma das hipóteses permissivas constantes do artigo 149, do CTN.

Em outras palavras, existindo ordem expressa da autoridade fiscal competente, o fisco poderá refiscalizar/reexaminar períodos já fiscalizados quantas vezes entender necessárias. Porém, a revisão do lançamento anterior, ou melhor, a exigência de diferenças relativas a períodos já fiscalizados, objetos de lançamento pretérito, somente deverá ser efetuada quanto encontrar sustentáculo na norma legal que regulamenta a matéria, artigo 149, do CTN, o qual impõe a comprovação da efetiva ocorrência das hipóteses insculpidas em seus incisos, o que não se constata no caso vertente.

De igual forma, referida omissão impossibilita que as autoridades julgadoras tenham conhecimento pleno de todos os fatos motivadores do lançamento, com a finalidade de formar sua livre convicção quanto a regularidade do feito, sobretudo quando é cediço que, tratando-se de erro de direito na autuação anterior, não poderá haver a revisão do lançamento.

Nessa toada, a indicação clara e precisa, dos fatos que ensejaram a revisão do lançamento, devidamente comprovados, com a respectiva motivação na norma legal (artigo 149, CTN), é condição sine qua non à validade do ato administrativo sub examine.

Corroborando o entendimento acima esposado, frise-se que a própria autoridade julgadora de primeira instância, reconhecendo a omissão incorrida pelo fiscal autuante, tentou, sem muita especificidade, demonstrar a existência dos requisitos necessários à revisão do lançamento, procurando enquadrá-la nos incisos IV e VIII, do artigo 149, do CTN, não logrando êxito em sua empreitada, eis que, igualmente, não foi precisa em suas conclusões nem muito mesmo comprovou a ocorrência de fato novo ou erro/omissão no lançamento anterior.

Destarte, ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar e comprovar no Termo de Verificação Fiscal os motivos que levaram o fisco a promover a revisão do lançamento, bem como o dispositivo legal que a contempla, qual seja, artigo 149, e incisos, do CTN, na forma que determina a legislação tributária, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a improcedência do feito.

Caminhando nessa mesma trilha, a minha opinião é a de que a conclusão do acórdão recorrido não merece reforma.

Conclusão

Pelo exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Em que pese o fundamentado voto do ilustre relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, ousou dele discordar, tanto em relação ao conhecimento, quanto ao mérito.

1 CONHECIMENTO

No que diz respeito ao conhecimento, conforme salientado pelo ilustre Conselheiro Relator, o colegiado *a quo* concluiu que o MPF *não substitui nem dispensa a “ordem escrita” exigida pelo artigo 906 do RIR/99. Tal requisito é expressamente exigido, não podendo ser dispensado.*

Desse modo, para que a divergência possa restar caracterizada, bastaria a Fazenda Nacional colacionar acórdãos que firmassem o entendimento de que a emissão de MPF supriria a exigência do art. 906 do RIR/99.

E entendo que ambos os acórdãos indicados pela PGFN cumpriram esse mister.

O primeiro paradigma, Acórdão nº **1801-001.721**, nas palavras do próprio Relator, “afastou a nulidade arguida, reconhecendo a possibilidade do ‘MPF’ fazer às vezes da ‘ordem escrita’” de que tratar o art. 906 do RIR/99.

Entretanto, concluiu o m.d. Relator que, que o recorrido e o paradigma decidiram sob circunstâncias fáticas distintas. Isso porque nesse paradigma não haveria uma *revisão* propriamente dita, mas sim o lançamento de tributos diferentes, tendo como identidade somente períodos de apuração já fiscalizados em relação a tributo diverso, não havendo exigência de um mesmo tributo objeto de fiscalização e cobrança anterior, razão pela qual esse precedente não seria apto a caracterizar a divergência jurisprudencial.

Respeitosamente, discordo desse entendimento. Do voto condutor do Acórdão nº 1801-001.721, extrai-se:

Conforme se verifica, houve coincidência de período para o PIS e a Cofins, que são tributos diversos do IRPJ tratado nestes autos. Ainda que o art. 906 do RIR/99 não faça distinção entre tributos, entendo que a falta dessa ordem não é suficiente para decretação de nulidade, até porque se trata da mesma autoridade que emitiu o MPF autorizando o procedimento fiscal.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que esse paradigma traz duas fundamentações distintas para a não incidência do art. 906 do RIR/99 ao caso concreto, a saber: (i) esse dispositivo não se aplicaria a tributos distintos, ainda que do mesmo período de apuração em que houve procedimento fiscal anterior (fundamento não abordado no REsp da PFN); e (ii) a falta da ordem escrita de que trata o art. 906 do RIR/99 não seria suficiente para decretar a nulidade do lançamento, “*até porque se trata da mesma autoridade que emitiu o MPF autorizando o procedimento fiscal*” (matéria objeto do REsp da PGFN).

Com efeito, pelo segundo fundamento em questão, não há qualquer dúvida que esse paradigma seria apto a reformar o acórdão recorrido, uma vez que o voto condutor do recorrido concluiu que o MPF *não substitui nem dispensa a “ordem escrita” exigida pelo artigo 906 do RIR/99.*

E ainda que assim não fosse, no acórdão recorrido, embora se fizesse menção que o procedimento fiscal anterior só teria realizado lançamento de CSLL, cancelou-se o segundo lançamento também em relação ao IRPJ, tributo não fiscalizado no primeiro exame, demonstrando, de qualquer modo, similitude fática mais do que necessária para caracterizar a divergência, uma vez que no paradigma em questão também se tratava de segundo exame com identidade de períodos de apuração, mas referente a tributos distintos aos fiscalizados anteriormente.

No que atine ao segundo paradigma, Acórdão nº **1101-000.876**, o i. Relator esclarece que “a própria ementa reproduzida pela Recorrente (fl. 806) deixa claro que realmente o caso envolve novo lançamento de um tributo e período já fiscalizados”, contudo, entende tratar de situação fática distinta da examinada pelo recorrido, uma vez que nesse paradigma os novos lançamentos “foram efetuados pelo Fisco após anulação de Autos de Infração anteriores por vício formal”.

Com a devida vênia, o fato de o segundo lançamento ter sido realizado após anulação do primeiro – por vício formal -, não lhe retira a característica essencial de reexame, tanto assim que essa circunstância somente foi trazida no voto condutor do paradigma após análise do disposto no art. 906 do RIR/99. E, nesse contexto, concluiu-se que o lançamento em questão referia-se a reexame, não havendo qualquer diferenciação do caso concreto em razão dessa circunstância específica. Confira-se excerto do voto do condutor do aresto a esse respeito:

É de se observar de início, que ficou claro na decisão de Primeira Instância que o presente caso é de lançamento por reexame de período já fiscalizado devidamente autorizado pelo delegado substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém PA, conforme consta do documento de fls. 01.

O assunto está disciplinado no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), verbis:

Art. 904 – A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

[...]

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).

[...]

Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências necessárias e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei n.º 2.354/54, art. 7º).

É conclusivo, que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que a autorização prevista neste dispositivo legal constitui requisito indispensável à formação do lançamento tributário e foi, devidamente, respeitado, conforme consta de forma expressa no Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 01), assinado pelo delegado substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém – PA.

Ora, a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame prevista no artigo 906 do RIR/99, na medida em que as autoridades competentes para a emissão do Mandado

de Procedimento Fiscal também o são para a autorização do segundo exame. Seria pura redundância a dupla exigência.

[...]

De acordo com a legislação retro transcrita, a única exigência legal para que os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil possam proceder a um novo exame em período já fiscalizado é a autorização da autoridade competente para se proceder a reexame de período já fiscalizado.

É indiscutível, que o suplicante já sofrera outra fiscalização em relação ao mesmo exercício, conforme documentação contida nos autos. Por outro lado, também é indiscutível, que foi autorizado o reexame pela autoridade administrativa de jurisdição do contribuinte, ou seja, houve prévia ordem escrita do delegado da Delegacia da Receita Federal para que se procedesse o exame do ano-calendário de 1998 (fl. 01).

Dessa forma, conforme se observa, ambos os paradigmas indicados pela PGFN foram taxativos ao afirmar que o MPF supriria a autorização exigida pela art. 906 do RIR/99, entendimento suficiente para reformar a decisão recorrida, razão pela qual o Apelo Fazendário deve ser conhecido.

2 MÉRITO

Quanto ao mérito, novamente pede-se vênica ao relator para discordar de seu entendimento.

Em primeiro lugar, há de ressaltar que as distinções conceituais, no entender do Relator, acerca de (i) a fiscalização ordinária; (ii) reexame de período já fiscalizado, mas não de tributo (*reexame* propriamente dito); e (iii) reexame de tributo, são *pressupostos em que o acórdão recorrido não se baseou* e, se essas abordagens no caso concreto implicariam uma expansão na competência deste colegiado não prevista em lei e também no Regimento Interno do CARF.

Tanto é assim que, com base nas premissas adotadas pelo Relator – repita-se, distintas das do acórdão recorrido –, seu voto acabou por abordar dispositivos legais jamais discutidas nos autos, como, por exemplo, arts. 146 e 149 do CTN, de tal modo que sua conclusão, ainda que sem denominar a espécie de vício, enveredou para a declaração de nulidade do lançamento por aspectos claramente materiais.

Nesse contexto, caso o colegiado acompanhasse esse entendimento, a Fazenda (Recorrente) teria sua situação agravada, uma vez que a decisão recorrida anulou o lançamento por vício formal, o que permitiria a realização de novo lançamento com base no art. 173, II, do CTN, hipótese que restaria afastada com base no respeitável entendimento do Relator, caracterizando afronta ao princípio do *reformatio in pejus*.

Assim, delimitando-se o presente exame à matéria devolvida a este colegiado, qual seja, se o MPF supre ou não a autorização de reexame de que trata o art. 906 do RIR/99, incide no caso concreto o enunciado de súmula nº 111 do CARF, assim redigido:

Súmula CARF 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).

Desse modo, tendo sido emitido o MPF, não há que se falar em nulidade do lançamento por infringência ao art. 906 do RIR/99.

Logo, o apelo Fazendário há de ser provido, com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame de mérito do lançamento.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame de mérito do lançamento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto