

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

Processo nº 16707.005068/2004-08
Recurso nº 164.755 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.447 – 2ª Turma Especial
Sessão de 17 de maio de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente HERBUS CONFECÇÕES LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2000

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

A extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no *caput* deste mesmo artigo. Não havendo apuração de tributo devido e nem antecipação de pagamento, a contagem do prazo decadencial é feita pelo art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

O MPF é mero instrumento de controle administrativo, e, portanto, não subtrai ou limita a competência legal do Auditor Fiscal para o exercício de suas funções, que está definida em Lei, em sentido estrito. As repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o Contribuinte, regularmente intimado, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista, Gabriela Maria Hilu da Rocha Pinto e João Francisco Bianco, que acolhiam a decadência na forma do art. 150 do CTN.



ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Relator.

EDITADO EM:

08 JUL 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente de Turma), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Gilberto Baptista (Suplente Convocado), Gabriela Maria Hilu da Rocha Pinto (Suplente Convocada), João Francisco Bianco (Vice Presidente de Turma). Ausente justificadamente o Conselheiro, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de fls. 16 a 48, nos valores de R\$ 145.044,42 e R\$ 107.398,65, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

O lançamento abrangeu os trimestres dos anos-calendário de 1999 a 2003, e foi realizado pelo regime do lucro arbitrado.

Os autos de infração indicam a constatação de duas infrações:

001 – Receitas não Operacionais Omitidas: omissão de receitas não operacionais referentes ao aluguel do imóvel situado à Rua José Américo de Carvalho, nº 8896, Bairro Ponta Negra, Natal/RN, apurada conforme contrato de locação em anexo.

*002 -- Receitas operacionais (atividade não imobiliária) --
Revenda de Mercadorias: valor apurado conforme descrito no
Termo de Encerramento de Ação Fiscal.*

Por muito bem descrever os fatos que fundamentaram a autuação, e também os argumentos contidos na primeira peça de defesa, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 02-16.641, às fls. 483 a 493:

O Termo de Encerramento foi juntado às fls. 49/52. Em síntese, a autoridade fiscal fez uma descrição do procedimento de ofício realizado, com destaque para as intimações expedidas, além das respostas e documentos apresentados pelo contribuinte.

Registrou a fiscalização que, diante da falta de apresentação da totalidade dos livros fiscais e contábeis, apesar das reiteradas intimações, bem como dos documentos que embasaram a sua escrituração fiscal, o lucro da empresa foi arbitrado com base na receita bruta escriturada no Livro de Apuração do ICMS, ou na sua falta, na receita informada na GIM, conforme planilhas anexas.

Os demais documentos que fundamentam a exigência constam das fls. 54/444. Documentação pertinente a pedido de cópia do processo foi anexada às fls. 445/455.

Cientificado dos lançamentos em 19/10/2004, conforme consignado nos autos de infração, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 456/473, em 17/11/2004, cujo resumo é feito em seguida.

1. Da decadência do IRPJ e da CSLL referente aos fatos geradores do 1º, 2º e 3º trimestres de 1999.

Fazendo referências às disposições do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN) e à jurisprudência administrativa, sustenta o impugnante que os fatos geradores do 1º, 2º e 3º trimestres de 1999, tiveram o início do prazo decadencial, respectivamente, em 01/04/1999, 01/07/1999 e 01/10/1999 e seu término em 31/03/2004, 30/06/2004 e 30/09/2004.

Conclui que, se a ciência do auto de infração somente se efetivou em 19/10/2004, já ocorrera a decadência, o que impossibilita a Fazenda Pública de rever o lançamento.

Requer o julgamento da improcedência do lançamento em relação aos fatos geradores enumerados.

2. Da improcedência do arbitramento dos lucros.

O impugnante faz referência à expedição do MPF de fl. 01, tendo ressaltado que somente foi cientificado das prorrogações em 21/01/2002.

Em virtude da extinção do 1º, foi emitido novo Mandado (fl. 10), em 25/07/2003, cientificado à empresa em 09/09/2003, com autorização para fiscalização do período de 1/98 a 12/98.

Extinto o 2º mandado, foi emitido outro em 20/08/2004 (fl. 12), com a substituição do Auditor-Fiscal, não cientificado à empresa, haja vista a ausência de qualquer assinatura no referido documento.

Foram emitidos Mandados Complementares (fls. 13/15), porém sem nenhuma cientificação à empresa.

Conclui o impugnante que a empresa não tomou ciência das autorizações de fiscalização para o período compreendido entre 1999 e 2003, o que tornam ilegais todos os atos praticados pela fiscalização.

Diante dessa falha processual, pode-se afirmar que a empresa não estava obrigada a atender a qualquer intimação fiscal, uma vez que inexistente a autorização legal para os procedimentos adotados.

Tal fato é confirmado pelo registro no Termo de Encerramento, de fl. 51, quando o AFRF consignou que, em 20/8/2004, foi aberto novamente outro MPF referente ao período de janeiro de 1999 a julho de 2004.

Questiona o impugnante como a empresa poderia atender à intimação, se o AFRF não exibiu a competente autorização para proceder à auditoria daquele período.

Por outro lado, em nenhum momento foi a empresa intimada a apresentar a documentação que embasou a sua escrituração contábil, sendo inverídica a afirmativa relatada pelo Auditor.

Logo, revela-se incabível o arbitramento dos lucros, diante da ilegalidade do procedimento da fiscalização.

Além do mais, o Sr. Alexandre Magnus da Silva agiu sem nenhuma autorização da empresa, visto não possuir procuração para representá-la perante a fiscalização da DRF-Natal.

Em nenhum momento a empresa tomou conhecimento das promessas e dos acordos ocorridos entre o Sr. Alexandre e a fiscalização, feitos na surdina, sem que houvesse a chancela do representante legal da empresa fiscalizada.

Diante do exposto, afigura-se ilegal o arbitramento dos lucros, cujo lançamento requer seja cancelado.

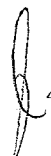
Por outro lado, requer seja promovida a auditoria dos livros Diário, à presente não anexados, porquanto em processo de autenticação.

De acordo com o despacho de fl. 482, o processo foi encaminhado à DRJ/BHE/MG para julgamento, tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 10.619, de 04/07/2007.

Conforme mencionado, a DRJ Belo Horizonte/MG considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2000



DECADÊNCIA – IRPJ

Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

O prazo decadencial, no que se refere à Contribuição Social, é de dez anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF

Tendo a autoridade fiscal observado o cumprimento dos requisitos legais indispensáveis à validade do lançamento do crédito tributário, eventuais questionamentos acerca da emissão ou execução do MPF, por constituir essencialmente um instrumento de controle administrativo, não importam em nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, regularmente intimado, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 07/01/2008, a Contribuinte apresentou em 24/01/2008 o recurso voluntário de fls. 499 a 508, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, em reforço à críticas que fez ao arbitramento, traz ainda as seguintes alegações:

- a DRJ deixou sem resposta a afirmativa de que a empresa não tomou ciência das autorizações de fiscalização para o período compreendido entre 1999 e 2003, o que torna ilegais todos os atos praticados pela Fiscalização;

- a própria DRJ reconheceu que a Contribuinte não tomou ciência dos MPF durante o período de fiscalização, mas apenas 20 dias após o seu encerramento, quando solicitou cópias das peças do processo;

- o que se discute é a falta de ciência do MPF durante o procedimento de fiscalização, o que efetivamente ocorreu e não foi contraditado pela DRJ;

- se o MPF não for cientificado à empresa, esta não tem obrigação de atender a qualquer intimação, porquanto os termos “no exercício de suas funções” pressupõem uma autorização formal para esse mesmo exercício;

- como a empresa poderia atender a intimação, se o AFRF não exibiu à empresa a competente autorização para proceder à auditoria do período de 1999 a 2004?

- a julgar pelas conclusões da DRJ, qualquer pessoa ou funcionário da SRF poderia entrar em qualquer empresa e iniciar uma fiscalização, baseando-se na premissa de que o MPF não tem nenhum valor;

- se o Auditor não estava autorizado a fiscalizar, porquanto a Contribuinte não foi cientificada da existência do referido MPF, não estaria ela obrigada a atender a qualquer intimação, motivo pelo qual o arbitramento foi realizado de forma ilegal.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a matéria em litígio refere-se à exigência de IRPJ e CSLL nos trimestres dos anos-calendário de 1999 a 2003, com lançamento realizado em 19/10/2004.

O primeiro ponto a ser examinado diz respeito ao prazo decadencial.

Cabe observar que o órgão julgador de primeira instância, para decidir acerca da decadência em relação à CSLL, buscou fundamento no art. 45 da Lei 8.212/1991.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal – STF aprovou em 12/06/2008 a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), declarando inconstitucional esse dispositivo, que previa o prazo decadencial de 10 anos para o lançamento da CSLL. Deve-se registrar também que nos termos do art. 103-A da Constituição, essa súmula alcança a Administração Pública, que deve, portanto, observá-la.

Deste modo, a análise da decadência para a CSLL deve pautar-se, nessa segunda fase do contencioso, pelos prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN, conforme os mesmos critérios adotados para o IRPJ, e não mais pelo prazo do art. 45 da Lei 8.212/1991.

A questão a ser decidida é se o prazo de decadência, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, levando-se em conta as circunstâncias específicas deste caso concreto, estaria submetido à regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou à regra do art. 173, I, desse mesmo código.

Para examinar essa questão, é importante registrar primeiramente que a Fiscalização não imputou à Contribuinte as condutas de dolo, fraude ou simulação. Mas por outro lado, não foi realizado nenhum pagamento de IRPJ e CSLL ao longo de todos os períodos autuados, conforme indicam os demonstrativos de fls. 122 e 123.

Nestes termos, sustento o entendimento de que para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN tem de haver, por iniciativa do Contribuinte, a apuração de tributo devido e o pagamento deste, no exato montante em que apurado, o que, como visto, não ocorre no presente caso.

Conforme o referido artigo 150, que trata do lançamento por homologação, o que se homologa é uma “atividade” do Contribuinte, que culmina com o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, a homologação não diz respeito a um pagamento qualquer, feito ao acaso, mas a um pagamento que decorre de uma apuração, realizada a partir das operações intelectivas que estão discriminadas no art. 142 do CTN. É nessa acepção que deve ser entendida a expressão “atividade” constante do art. 150.



E embora sabendo que a tarefa de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido (art. 142), realizada pelo Contribuinte, não produza os mesmos efeitos que o ato de lançamento propriamente dito, que é privativo da Administração, não se pode negar que tais operações estão envolvidas na idéia de “atividade” do art. 150, a ser homologada posteriormente, pois não seria razoável que a lei obrigasse o Contribuinte a um pagamento qualquer, a um simples ato, sem uma tarefa de apuração prévia, pela qual se configura a idéia de “atividade”.

Além disso, o juízo que se faz de um pagamento em si, visto isoladamente, não é um juízo de homologação (no sentido de aprovação, validação, etc.), mas apenas um juízo de existência (ocorreu ou não ocorreu).

O que se homologa, na verdade, é a correção do pagamento em relação ao crédito tributário. Trata-se, portanto, de um juízo relacional (de validade).

É esta concepção que, a meu ver, fundamenta o tratamento diferenciado para aquele que cumpre com a tarefa prevista no caput do art. 150, tratamento que se manifesta no encurtamento do prazo decadencial para que a Fiscalização possa exigir tributo além daquele já apurado e recolhido pelo Contribuinte.

Ou seja, não agindo o Fisco no prazo estabelecido pelo § 4º do art. 150 do CTN (5 anos contados do fato gerador), considera-se correta a apuração feita pelo Contribuinte, e definitivamente extinto o crédito tributário pelo pagamento anteriormente realizado.

Mas parto do princípio de que antes de se inserir no parágrafo, a situação deve estar primeiramente abrangida pelo caput do dispositivo legal, segundo um juízo de tipicidade para o caso concreto, e não em função apenas do regime de tributação genericamente adotado pela legislação do tributo, conforme defende a conhecida teoria objetiva, também chamada teoria do regime jurídico.

O esclarecimento é relevante, porque para essa teoria objetiva (ou do regime jurídico) a análise da subsunção ao art. 150 do CTN, bem como da decadência prevista em seu § 4º, prescinde da apuração de tributo devido, da existência de pagamento deste tributo, etc.

Contudo, penso que a extinção definitiva do crédito tributário pelo § 4º do art. 150 do CTN, e a conseqüente decadência a ela atrelada, só ocorre se, antes disso, a situação sob exame configurar, a partir de um juízo de tipicidade, a hipótese prevista no caput deste mesmo artigo.

Do que se disse até agora, é importante perceber, então, que o caput do art. 150 do CTN estabelece requisitos (tipicidade) para a inclusão nesta “modalidade de lançamento”, ou melhor, nesta forma de tributação, de onde surgem os seus respectivos efeitos, dentre eles aquele previsto no § 4º (extinção definitiva do crédito pela homologação tácita).

E nesse passo, também é possível vislumbrar outras hipóteses excludentes do art. 150 do CTN, além daquelas também previstas em seu § 4º (Dolo, Fraude e Simulação). Estas outras hipóteses se dão precisamente pelo caput do artigo. Ou melhor, são aquelas situações que não se incluem nele.

Tal interpretação baseia-se, primeiramente, nas fundamentais diferenças quanto aos efeitos jurídicos que decorrem da apuração de tributo a recolher e da situação oposta a esta, ou seja, da apuração de valores negativos (prejuízo fiscal, base de cálculo negativa, saldo negativo de tributo, saldo credor nos tributos não-cumulativos, etc.).

Enquanto que no primeiro caso o Contribuinte se apresenta como devedor de tributo, no outro ele se afigura como credor de um direito, situações que são juridicamente bastante distintas, e que se traduzem por efeitos jurídicos também distintos.

De fato, apresentando-se o Contribuinte como devedor de tributo, o primeiro e único efeito a se vislumbrar é o prazo que corre contra o Fisco para que esse possa exigir valor maior que o já apurado e recolhido pelo Contribuinte, ao passo que da outra situação decorrem efeitos variados, dentre os quais se destacam primeiramente exigências ou ônus legais ao Contribuinte, para que possa fruir de seu direito (prazo para repetição de indébito, condições para compensação de prejuízos ou de créditos acumulados, etc.).

É nesse segundo contexto, inclusive, que se insere o chamado lançamento sem crédito tributário, previsto no art. 9º do PAF (Decreto 70.235/1972), e realizado para reduzir valores a restituir ou prejuízo fiscal, por exemplo.

O caso que mais ilustra o que se pretende demonstrar aqui é aquele em que na véspera de ocorrer a homologação tácita relativa a um pagamento realizado anteriormente, o Contribuinte desconstitui a sua situação jurídica inicial, pela retificação de sua declaração, apurando indébito (valor a restituir), sem que estejam configurados dolo, fraude ou simulação.

Nestas circunstâncias, seguindo-se à risca a teoria objetiva atrás mencionada, e diante do tempo exíguo, nada restaria à Fazenda senão restituir o valor pleiteado, posto que para negar a restituição precisaria reverter o procedimento de apuração do indébito, o que demandaria a realização do próprio ato de lançamento, que certamente, quando concluído, já estaria fulminado pela decadência.

Tal entendimento, com efeito, não é razoável. Nesses casos, deve ser dado ao Fisco um maior prazo para a apuração do tributo relacionado ao indébito, e esse maior prazo só pode ser aquele previsto no art. 173 do CTN, ou então outro que também fosse superior àquele do § 4º do art. 150 do CTN.

Nesse sentido, ressalto que a sistemática atual do processamento de restituição via pedido de compensação (PER-DCOMP) não deixa dúvidas de que nos casos de apuração negativa de tributo, o Fisco acaba possuindo um prazo que sempre ultrapassa aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN, para rever a apuração no período em que o indébito foi gerado, de modo a reduzir, se for o caso, o seu valor.

O § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 deixa isso bem evidente:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º *A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.* (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º

§ 4º

§ 5º *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.* (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifos acrescentados)

Ocorre que, por envolver prazo decadencial, bem como a extinção definitiva de crédito tributário, o art. 150 traz em si uma conclusividade que não admite mitigação, isto é, ou este dispositivo incide plenamente para a produção de todos os seus efeitos (inclusive para que o Contribuinte não possa mais solicitar restituição após a homologação tácita, ou, caso a tenha solicitado antes disso, para que o Fisco não possa negá-la após o transcurso daquele mesmo prazo), ou não incide.

De fato, por uma questão de coerência sistêmica, a incidência do art. 150 deve blindar o crédito tributário objeto da homologação tácita, afastando a possibilidade de qualquer outra análise e controvérsia posterior sobre o mesmo, tanto pelo Fisco, quanto pelo Contribuinte. Mas, como visto, há situações em que isso não ocorre.

É forçoso concluir, então, que o art. 150 do CTN não se aplica aos casos em que a análise fiscal vem motivada por um juízo sobre pedido de restituição, ou sobre prejuízo apurado. O art. 150, definitivamente, não estabelece prazo para isso, mas sim para as situações em que da atividade desempenhada pelo Contribuinte, voltadas à apuração do tributo, resulta valor positivo, ou seja, valor de tributo devido.

E se a lei concede mais prazo ao Fisco nos casos em que o Contribuinte sustenta ter recolhido valor maior do que aquele que apurou como devido, não seria razoável entender que a lei concederia prazo menor para os casos em que o Contribuinte nada apura como débito, ou nada recolhe.

Nessa linha de raciocínio, o outro indispensável elemento para a subsunção ao art. 150 do CTN é o pagamento do tributo que foi apurado pelo Contribuinte. Tal requisito impõe-se não só pelo que se disse ao longo de todas essas considerações, mas pelo próprio texto do citado artigo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que 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.

.....

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.* (grifos acrescentados)

Portanto, são essas razões que me levam a concluir que a subsunção a este dispositivo, para efeito inclusive da contagem do prazo decadencial previsto em seu § 4º, não pode prescindir da apuração de tributo devido e de seu respectivo recolhimento, no exato montante em que apurado pelo Contribuinte.

Com efeito, a incidência do art. 150, no que diz respeito ao encurtamento do prazo decadencial, exige não apenas uma tipicidade específica (apuração e recolhimento de tributo por parte do Contribuinte), mas também a observância de uma boa-fé objetiva, representada pelo recolhimento do valor efetivamente apurado.

Feitas as devidas digressões, ressalto novamente que não houve qualquer recolhimento a título de IRPJ e de CSLL ao longo de todos os períodos autuados, o que leva a contagem do prazo decadencial para a regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, para os fatos geradores ocorridos em 31/03/1999, 30/06/1999 e 30/09/1999, o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pela Fiscalização esgotou-se em 01/01/2005. Como o lançamento foi realizado em 19/10/2004, concluo que o direito de lançar não se encontrava extinto pela decadência.

Quanto aos problemas alegados sobre o MPF, o antigo Conselho de Contribuinte já pacificou entendimento no sentido de que a sua natureza é a de um instrumento meramente administrativo, e que eventual irregularidade em relação a ele não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972, conforme ementas transcritas abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do início do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF um instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. (Acórdão 102-4791, de 21/09/2006)

PIS. MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento meramente administrativo. Eventual irregularidade em relação ao mesmo não contamina o lançamento que tenha obedecido às regras do Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão 201-77550, de 17/03/2004)

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. A despeito da correta emissão dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF, este se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte, não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional e o Decreto nº

70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão 201-79542, de 24/08/2006)

PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. O MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, na medida em que a competência que o auditor fiscal tem para realizar o trabalho de lançamento decorre da Lei. Ademais, continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita, tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nº 1265/1999 e 3007/2001. (Acórdão 108-08696, de 25/01/2006)

Realmente, a competência dos Auditores Fiscais está definida em Lei, em sentido estrito, e as repercussões de irregularidades cometidas em relação ao MPF limitam-se às relações entre a Administração Tributária e seus integrantes, no âmbito específico do Direito Administrativo. Portanto, tais argumentos não socorrem à Recorrente, quanto a alegação de nulidade do lançamento.

No caso concreto, cabe ainda mencionar que o procedimento de fiscalização foi iniciado com a devida ciência do MPF nº 00179, em 04/04/2001. Este primeiro MPF foi substituído pelo MPF nº 00522, que também foi cientificado à Contribuinte, em 09/09/2003, e os problema da ciência envolveram apenas o terceiro MPF, que foi emitido em 20/08/2004 para a conclusão do procedimento de auditoria.

O problema apontado pela Contribuinte está diretamente relacionado ao Arbitramento dos lucros, pois, no seu entendimento, ela não estaria obrigada a atender a qualquer intimação, uma vez que o Auditor Fiscal não exibiu à empresa a competente autorização para proceder à auditoria.

Contudo, é importante mencionar que da entrega do Termo de Início, em 04/04/2001, até a data do lançamento - 19/10/2004, foram realizadas várias intimações, todas elas feitas pessoalmente ou enviadas por via postal para o endereço da empresa, e que ao longo da fiscalização foram apresentados inúmeros documentos e informações, conforme indicam os vários termos de intimação para apresentação de livros e documentos, e os termos de retenção e de devolução de documentos acostados aos autos.

Assim, não é compatível com o contexto dos fatos o argumento de que a Contribuinte não apresentou os documentos porque a Autoridade Fiscal não estava “autorizada” a proceder à fiscalização.

O fato é que, apesar dos documentos apresentados, não foram entregues à Fiscalização os livros necessários para a apuração do Lucro Real, mesmo depois de inúmeras intimações para tanto, conforme indica o quadro abaixo, que extraio da decisão de primeira instância:

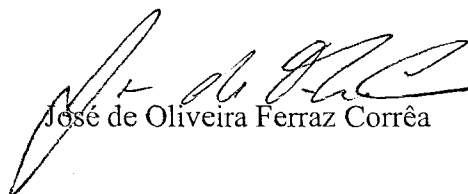
Intimação - data	(Fl.)	Formalização	Documentos solicitados (entre outros)	Período solicitado
04/04/2001	54/55	pessoal - sócio	livros Diário e Razão	anos-calendário 1996 a 2000
17/07/2001	60/61	pessoal - sócio	livros Diário e Razão, balancetes	anos de 1996 a 2000
19/04/2002	77	pessoal - sócio	livros Diário e Razão	anos-calendário 1998 a 2000

09/09/2003	78	peçoal - sócio	livros Diário e Razão, Lalur, balanços	janeiro de 1998 a agosto de 2003
24/11/2003	83/84	peçoal - sócio	livro Razão, Lalur	janeiro de 1998 a outubro de 2003
24/11/2003	83/84	peçoal - sócio	livro Diário, balancetes	março de 1998 a outubro de 2003
11/03/2004	89/90	via postal	livros Diário e Razão, Lalur, balanços/balancetes	janeiro de 1999 a dezembro de 2003
01/09/2004	99/100	via postal	livros Diário e Razão, Lalur, balanços/balancetes	janeiro de 1999 a dezembro de 2003

E em todo o período autuado, também não houve qualquer ato de opção pelo lucro presumido, de modo que não restou outra alternativa à Fiscalização senão realizar o arbitramento dos lucros, nos termos do art. 47, III, da Lei nº 8.981/1995.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2010.



José de Oliveira Ferraz Corrêa