



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

Processo nº 18471.001877/2008-01
Recurso nº 943.192 Voluntário
Acórdão nº 1302-000.982 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente HARTMANN PROMOÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

IRRF. TRIBUTO NÃO PREVISTO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se a alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

A manutenção de obrigações, nos demonstrativos contábeis, cuja existência o recorrente não comprove com documentação hábil e idônea, caracteriza presunção legal de omissão de receitas e autoriza a exigência dos tributos correspondentes.

PIS, COFINS E CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento do IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao PIS, à COFINS e à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 2ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, , pelo voto de qualidade, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento do IRRF por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, vencidos os Conselheiros Marcio Rodrigo Frizzo, Paulo Roberto Cortez e Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, e no mérito, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, nos termos do relatório e voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente (em exercício)

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (presidente da turma), Paulo Roberto Cortez, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Andrada Marcio Canuto Natal, Eduardo Andrade e Marcio Rodrigo Frizzo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por HARTMANN PROMOÇÕES LTDA. que requer, preliminarmente, o julgamento em conjunto com o **Auto de Infração 12898002222/2009-35**, e alega a nulidade do processo administrativo em função da não indicação de tributo objeto do procedimento fiscal executado. No mérito, o recorrente alega que o AFRFB não apresentou prova cabal de pagamento a beneficiários não-identificados, descaracterizando o IRRF. Alega, ainda, que o AFRFB deveria ter procedido a apuração das supostas infrações relacionadas com a conta específica do passivo e, portanto, não poderia ter sido lançado IRPJ com fundamento em passivo não-comprovado. Por fim, alega a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL para fins de recalcular o valor lançado de IRPJ e reflexos no auto de infração.

O processo administrativo fiscal trata de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, do ano-calendário 2004, no valor total de R\$ 1.329.265,12, incluindo o principal, multa de ofício e juros de mora atualizados até 31/07/2008, efetuados por meio dos Autos de Infração lavrados em 08/08/2008 (fls. 269/298).

Os lançamentos de IRPJ e reflexos foram efetuados mediante acréscimos à base de cálculo do lucro real do ano-calendário 2004, em face da presunção de omissão de receita verificada com base em obrigações contabilizadas no passivo sem a devida comprovação através de documentação hábil e idônea.

O lançamento de IRRF foi efetuado mediante aplicação da alíquota correspondente sobre pagamentos a beneficiários não identificados.

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 11/08/2008, o recorrente apresentou impugnação em 09/09/2008 (fls. 462/474), tendo suas alegações sido sintetizadas pela DRJ/RJ1, nestes termos:

IMPUGNAÇÃO

4. Ao impugnar as exigências, fls. 449/460 (documentos de fls. 461/516) o interessado alega, em síntese, que:

- nulidade da autuação, visto que o MPF não prevê procedimento fiscal para o IRRF;

- para incidência do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou quando for comprovada a operação ou a sua causa, há que existir a prova cabal de que os pagamentos foram realizados, individualizando cada valor e suas datas. Exige-se a prova documental específica. Prova direta e não indiciária;

- a fiscalização, nos itens III.2.2.2 e III.2.2.3 do termo de verificação, não demonstrou cabalmente a real existência de

pagamentos a beneficiários não identificados ou a de pagamentos sem identificação da causa;

- na infração identificada no item III.2.2.1 do termo de verificação, pagamento sem identificação da causa, o lançamento efetuou-se com base nas notas fiscais de fls. 208 a 211 e 215. Na documentação estão identificados o beneficiário, a operação e o valor. Salienta-se que o fato gerador da infração foi deslocado para o término do mês, descaracterizando o aspecto temporal, além de não ter sido comprovada a efetiva transferência de recursos para terceiros;

- as notas fiscais que originaram a autuação de omissão de receita, no montante de R\$ 351.067,07, foram registradas em conta de passivo (clientes), como adiantamentos. Conforme os pagamentos são feitos aos prestadores de serviços, a conta de clientes recebe os lançamentos de baixa. Verifica-se a ausência de supedâneo jurídico, o que torna descabida a infração;

- os prejuízos acumulados até 31/12/2003 e aqueles apurados nos três primeiros trimestres de 2004 deveriam ter sido aproveitados. Da mesma forma com as bases de cálculos negativas da CSLL.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 manteve parcialmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 12-28.154, de 28/01/2010 (fls. 563/570), com a seguinte ementa:

Assunto: Procedimento Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA

Falhas por ventura ocorridas nas emissões dos MPF não dão causa à nulidade do lançamento, visto que o instrumento é mero controle administrativo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

A manutenção no passivo de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada é presunção legal de omissão de receita. Cabe ao contribuinte a prova em contrário.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NA AUTUAÇÃO.

Nos lançamentos de ofícios os prejuízos apurados pelo contribuinte devem ser compensados, nos termos da legislação.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS, COFINS E CSLL.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz são estendidos aos lançamentos reflexos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSAS.

O pressuposto inicial para aplicação do dispositivo legal é a comprovação do pagamento, que pode ser feito por meio do lançamento contábil.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 04/02/2011, na pessoa de sua procuradora (fls. 576), tendo interposto recurso voluntário em 02/03/2011 (fls. 585/597).

O recorrente repete quase que integralmente os argumentos trazidos na impugnação, alegando em sua petição recursal:

- a) Em relação à preliminar de nulidade, reitera a interpretação da Portaria RFB nº. 11.371, de 12 de dezembro de 2007, mais especificadamente os artigos 2º, 4º, 7º, 9º, 11º, 12º, 14º e 15º, alegando que o MPF em questão, emitido em 04/01/2008, indicou apenas o tributo de IRPJ, sem indicação ao IRRF, ao qual foram apuradas infrações, descumprindo o parágrafo 1º do artigo 7º, argumentando a nulidade do procedimento de fiscalização.
- b) No mérito, alega em síntese que é necessário a existência de prova inequívoca de que os pagamentos foram realizados com a discriminação dos valores e datas. Sustenta que o ônus da prova é do órgão fiscalizador e que “a Fiscalização se deu de modo lacunoso, pois, num primeiro momento deveria comprovar a existência de pagamentos e, em seguida, deveria demonstrar cabalmente a real existência de ‘pagamentos a beneficiários não identificados’ ou a ‘pagamentos sem identificação da causa’ a fim de fazer prevalecer a imputação fiscal, determinando de forma incontestável o momento de ocorrência do fato gerador para então quantificar a base imponível, base de cálculo in concretum, consubstanciada nos valores dos pagamentos comprovadamente efetivados.”, requerendo que a autuação de IRRF seja julgada improcedente.
- c) Também quanto ao mérito, referente ao IRPJ e tributos reflexos, pede à improcedência do auto de infração sobre o passivo não comprovado por não ter o AFRFB adotado o procedimento correto, sendo que o correto

seria a apuração de supostas infrações relacionadas à conta específica do Passivo, alegando “*ausência do supedâneo jurídico o que torna descabida a caracterização da infração*”.

- d) Finalmente, ainda com relação ao mérito, especificamente com relação à utilização de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, o recorrente repete as mesmas palavras utilizadas na impugnação, de maneira desnecessária, tendo em vista que tal alegação foi acolhida pela DRJ (fls. 569), sendo recalculado o IRPJ e os tributos reflexos considerando o prejuízo fiscal conforme artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995.

O despacho (fl.605) da DRF/RJ1 encaminha os autos ao CARF. Por sorteio os recebo para relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e dele conheço.

1. DAS ALEGAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Da preliminar de dependência de julgamento com o Auto de Infração 12898002222/2009-35

Analiso em primeiro plano a preliminar de dependência do julgamento com o Auto de Infração 12898002222/2009-35, o qual a DRJ já procedeu ao julgamento em conjunto (fls. 563/570) e do mesmo modo será apreciado, sendo que acolho o pedido.

1.2 Da nulidade do procedimento fiscal

Em análise a alegação preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

O recorrente alega que um dos tributos objeto da autuação, qual seja, o IRRF, não era previsto no Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 587/591) que originou os autos de infração.

Neste sentido, o MPF 07.1.90.00-2008-0016-2 que deu origem ao lançamento dos tributos, de fato, não previu a fiscalização do IRRF, conforme se vê abaixo (fls. 487):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO N° 07.1.90.00-2008-00161-2	
CONTRIBUINTE/RESPONSÁVEL	
CNPJ/CPF: 01.618.952/0001-36	
NOME EMPRESARIAL/NOME: HARTMANN PROMOCOES LTDA	
ENDEREÇO: R MEXICO, 31	COMPLEMENTO: CONJ 1501 C
BAIRRO: CENTRO	UF: RJ
MUNICÍPIO: RIO DE JANEIRO	CEP: 20.031-144
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÕES :	PERÍODOS :
IRPJ	01/2004 a 12/2004

O referido MPF foi alterado em 29/01/2008 e prorrogado por duas vezes até 02/07/2008 e 31/08/2008. Percebe-se que em nenhum dos casos houve a indicação do IRRF como tributo a ser fiscalizado, conforme se vê abaixo:

Processo nº 18471.001877/2008-01
Acórdão nº 1302-000.982

S1-C3T2
Fl. 9

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 29/01/2008

NATUREZA DA ALTERAÇÃO	
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO	
RESPONSÁVEL PELA EXECUÇÃO DO MANDADO	
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	MATRÍCULAS SIPE/SIAPE
AUGUSTO HELENO PINTO MACHADO DA COSTA	0017707 / 0108573 SUPERVISOR/INCLUÍDO
NILSON DIAS	0018339 / 1029975 SUPERVISOR/EXCLUÍDO
ENCAMINHAMENTO	
Fica, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, alterado o Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.90.00-2008-00161-2, conforme definido acima.	
Rio de Janeiro, 29 de Janeiro de 2008.	
ANTONIO CESAR VALERIO DA SILVA - Matrícula : 56806	
DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
DEFIS RIO DE JANEIRO	
Assinado eletronicamente conforme Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007	
DEMONSTRATIVO DE PRORROGAÇÕES	
VALIDADE DE PRORROGAÇÃO DOS MPFs	
MPF prorrogado até: 02 de Julho de 2008.	
MPF prorrogado até: 31 de Agosto de 2008.	

Eis tabela referente ao lançamento do IRRF original:

CNPJ				
01.618.952/0001-36				
Razão Social				
HARTMANN PROMOCOES LTDA				

Fato Gerador	Base de Cálculo	Aliquota	Imposto Apurado	Multa(%)
30/06/2004	131.085,00	35,00	45.879,75	75,00
30/08/2004	102.301,03	35,00	35.805,36	75,00
31/10/2004	567.757,37	35,00	198.715,07	75,00
31/12/2004	46.132,00	35,00	16.146,20	75,00

Percebe-se que a DRJ determinou a realização de diligência para a correção da base de cálculo do referido IRRF (fls. 545/546), procedimento o qual foi realizado e originou auto de infração complementar (fls. 552/554). Tal auto de infração complementar teve como fundamento o MPF 07.1.90.00-2009-04235-5, conforme se constata no termo de verificação fiscal (fls. 548).

Há de se verificar que não houve intimação do contribuinte da abertura do procedimento fiscal, ou seja, não foi cientificado do MPF na fiscalização complementar e, portanto, do novo auto de infração. Repita-se, o novo auto de infração se deu sem a devida e imprescindível intimação do contribuinte fiscalizado. Fazendo presumir, pela falta de documentos que o AFRFB deveria ter obrigatoriamente juntado, que o recorrente sequer teve acesso ao novo MPF 07.1.90.00-2009-04235-5.

O Recorrente somente foi cientificado do encerramento do lançamento complementar.

Dessa forma tem-se:

- a nulidade do primeiro auto de infração em relação ao IRRF lançado, em decorrência deste estar baseado no MPF 07.1.90.00-2008-0016-2, o qual não previu a fiscalização do IRRF. Veja que o IRRF não é reflexo do IRPJ, devidamente fiscalizado.

- a nulidade do auto de infração complementar, uma vez que o contribuinte não foi devidamente intimado do MPF, somente do auto de infração. Desta forma não foi notificado do código de acesso ao MPF.

Ora em ambos os casos o que se constata são irregularidades insanáveis no processo administrativo fiscal. Uma pelo MPF não prever expressamente a fiscalização de determinado tributo e a outra pelo contribuinte não ser intimado do início da fiscalização, ainda que seja complementar.

A importância do MPF e da observância de tais procedimentos tem fulcro no respeito aos Princípios e Garantias fundamentais do contribuinte, como Contraditório e Ampla Defesa.

Neste sentido tem-se a decisão deste Egrégio Conselho proferida em 27/02/2003 no acórdão 101-94.116, pela Cons. Sandra Maria Faroni:

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

A doutrina em grande parte se manifesta neste sentido. Segundo Marcus Vinicius Neder, o MPF é um instrumento que

*visa permitir ao fiscalizado assegurar-se de autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. [...] Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento.*¹

No mesmo sentido, são as lições de Roque Antonio Carraza, segundo o qual o Mandado de Procedimento Fiscal é formalidade imprescindível para a validade da autuação fiscal. O ilustre autor aduz que

[...] o MPF tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando 'ordem específica' para a instauração, pelos Auditores-Fiscais da receita Federal, dos 'procedimentos fiscais relativos aos contribuintes' administrados pela SRF. A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir

¹NEDER, Marcus Vinicius. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2010, p.

fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF. Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísnam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.²

Corroborando tal entendimento tem-se outras diversas decisões deste Conselho, das quais retiro algumas como exemplo:

VÍCIO NA INTIMAÇÃO- Ainda que a ciência do auto de infração tenha sido tomada por pessoa sem poderes para tal, o fato de a pessoa jurídica apresentar impugnação tempestiva caracteriza ratificação do ato praticado, conforme previsto no art. 1.296, parágrafo único do Código Civil, convalidando-o.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA- O Mandado de Procedimento Fiscal não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento. (Acórdão nº 101-94.060)

MPF- MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE -EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DEPROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretariada Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e setratando de ato procedimental imprescindível à validade do atosfiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de seconsiderar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamentotributário conforme efetuado, sem a necessária observância do atomandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscalconclusivo. (Acórdão nº 106-13156)

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE - Afora as hipóteses deexpressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de créditotributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo nãoindicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradasnão repousam nos mesmos elementos de prova que serviram debase a lançamentos de tributo expressamente indicado nomandado. (Acórdão nº 101-94.116)

² CARRAZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo D. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 80, Dialética, São Paulo, maio de 2002, p. 104.

Concluo, portanto, no sentido de julgar procedente o recurso interposto para declarar a nulidade do lançamento do IRRF:

- no primeiro auto de infração por inexistência de previsão no MPF respectivo;
- no auto de infração complementar pela inexistência de intimação do MPF e por conseguinte ausência de disponibilização do código de acesso ao mesmo.

2. DAS ALEGAÇÕES DE MÉRITO

2.1 Imposto de Renda Retido na Fonte

O AFRFB fez o lançamento de IRRF baseado na existência de pagamentos realizados a beneficiários não-identificados dos quais o recorrente foi intimado a apresentar documentação comprobatória (fl. 225/226), o que não o fez.

O recorrente alega que é necessário prova cabal por parte da autoridade fiscalizadora de que efetivamente ocorreram os pagamentos aos beneficiários não identificados, apoiando-se no parágrafo 2º do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

A delegacia de julgamento acolheu parte dos valores, por não possuírem evidência de pagamento, nem de registro contábil, não possuindo as características necessárias para presunção, logo não prosperando a aplicação do art. 674 do RIR/1999.

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

Conforme tabela abaixo:

Data	Valor autuado	Cancelado (DRJ)	Mantido (DRJ)
30/06/2004	R\$ 131.085,00	R\$ 131.085,00	
30/06/2004	R\$ 37.925,00	R\$ 37.925,00	
30/06/2004	R\$ 13.600,00	R\$ 13.600,00	
30/06/2004	R\$ 79.560,00	R\$ 79.560,00	

19/08/2004	R\$ 102.301,03	R\$ 102.301,03	
31/10/2004	R\$ 653.737,01	R\$ 85.979,64	R\$ 567.757,37
31/12/2004	R\$ 46.132,00	R\$ 46.132,00	
		TOTAL	R\$ 567.757,37

A recorrente voltou a alegar em seu recurso a necessidade da prova inequívoca por parte da autoridade fiscal, solicitando a improcedência da autuação.

Não assiste razão ao recorrente quanto a estes argumentos.

Os artigos 40, 41 e 42 da Lei n. 9.430/96 estabelecem presunção relativa que, inverte o ônus da prova, cabendo ao recorrente desconstituí-la.

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

O recorrente foi regularmente intimado a comprovar o passivo, visto que o lançamento, com base em presunção legal, transfere o ônus da prova ao recorrente, em relação aos argumentos que visem descaracterizar os pagamentos efetuados. Entretanto, este não o fez, nem na impugnação, nem no recurso apresentado, ao qual não junta qualquer elemento que caracterize o pagamento ou identifique o beneficiário.

Este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por sua vez, já consolidou entendimento de acordo com o qual é válida a presunção referida, sendo ônus do recorrente desconstituí-la com a apresentação de provas suficientes para tanto. É o que se depreende da seguinte ementa, destacadas dentre as inúmeras existentes sobre o tema:

“Como é cediço, a presunção, seja ela hominis ou legal, é meio de prova que prescreve o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Ou seja, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte.” (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Segunda seção de julgamento, 1º Câmara, 1º Turma Ordinária, Recurso de Ofício e Voluntário nº. 133.447, Relator Alexandre Naoki Nishioka em sessão de 18/08/2010)

Assim, julgo improcedente o pedido do recorrente quanto à inversão do ônus da prova quanto aos pagamentos não identificados, mantendo o lançamento realizado pelo auditor fiscal.

2.2 IRPJ e Reflexos (CSLL, COFINS e PIS)

Os lançamentos de IRPJ e reflexos foram efetuados mediante acréscimos à base de cálculo do lucro real do ano-calendário 2004, em face da presunção de omissão de receita verificada com base em obrigações contabilizadas no passivo sem a devida comprovação através de documentação hábil e idônea.

O Auto de infração apresentou os seguintes valores a título de passivo fictício, referente a obrigações constantes no balanço de dez/2004 (fls. 274):

Omissão de Receita caracterizada pela não comprovação das parcelas das obrigações constantes no Balanço de dez/2004, conforme relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO lavrado nesta data e parte integrante desta peça.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)	
31/12/2004	R\$ 384.648,90	75,00	

A DRJ confirmou esses valores no acórdão proferido (fls. 568)

Em se tratando de omissão de receitas apuradas com base em passivos cuja exigibilidade não foi comprovada, incumbe ao fisco tão somente demonstrar a existência dos passivos contabilizados e intimar o sujeito passivo para que os identifique, demonstre e comprove a origem de cada um dos valores.

É o que dispõe o art. 40 da Lei nº 9.430/1996 que rege a matéria:

“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”

Assim, caberia ao recorrente demonstrar cabalmente a regularidade na sua escrita fiscal, bem como descaracterizar a manutenção de obrigações não comprovadas no passivo. Meras alegações genéricas, desacompanhadas de documentação hábil para desconstituir o lançamento não são suficientes para afastar o lançamento efetuado pela autoridade fazendária.

Diante do exposto, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida em relação à caracterização da omissão de receitas com base na manutenção de obrigações no passivo no valor de R\$ 384.648,90, cuja exigibilidade não foi comprovada.

2.3 Do aproveitamento de prejuízos fiscais de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL

Neste ponto a Recorrente alega três situações: a) compensação de prejuízos fiscais do 4º. trimestre; b) compensação no 4º. trimestre de prejuízo fiscal de trimestres anteriores (1º. 2º. e 3º. Trimestres). c) A compensação no 4º. trimestre de prejuízo fiscal de anos anteriores.

Como sua opção de tributação foi lucro real trimestral, o item “b” e “c” são compensação de prejuízo fiscal de “Exercícios Anteriores”:

Processo nº 18471.001877/2008-01
Acórdão n.º 1302-000.982

S1-C3T2
Fl. 15

RJ-RIO DE JANEIRO DRF I

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

00129706720022007131629MF160

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES
ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA

Ano Calendário 2004 ND 0691275 CNPJ 01.618.952/0001-36

D I P J 2005

Ficha 01 - Dados Iniciais

CNPJ: 01.618.952/0001-36

Ano-Calendário: 2004

Situação da Declaração: Normal

Retificadora: NÃO

Optante pelo Refis: NÃO

Optante pelo PAES: NÃO

Período: 01/01/2004 a 31/12/2004

Forma de Tributação do Lucro: Lucro Real

Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral

Apuração do IRPJ e da CSLL: Trimestral

Os artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995 trazem, à luz da legalidade, a permissibilidade de compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculos negativas (CSLL) apurados anteriormente, até o limite de 30%. Exatamente conforme decidiu a delegacia de julgamento e inclusive recalculou o montante dos tributos cobrados.

Desta forma, tal matéria não necessitaria nem ser objeto de recurso voluntário, tendo em vista que a própria DRJ já favoreceu o recorrente.

Assim, tendo em vista o pleito do recorrente já ter sido provido pela DRJ/RJ1, não há o que se falar em provimento do recurso voluntário neste ponto, pois tal pretensão já foi deferida na instância anterior, ausente a causa de pedir, conforme segue (fl. 569):

18- Da apuração do IRPJ e da CSLL devidos:

18.1- Na apuração do IRPJ e da CSLL a legislação permite a compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e de bases de cálculos negativas (CSLL) apurados anteriormente, até o limite de 30% (arts. 15 e 16 da Lei 9.065/1995). Visto que o interessado possui valores a compensar (fis. 537/538), o valor dos tributos serão recalculados considerando essa faculdade.

18.2- IRPJ:

	R\$
1) Infração	384.648,90
2) Prejuízo do trimestre	(52.904,99)
3) Subtotal (1 – 2)	331.743,91
4) Compensação de prejuízo (3 X 30%)	99.523,17
5) Base de cálculo (3 – 4)	232.220,74
6) IRPJ (5 X 15%)	34.833,11
7) Adicional [(5 – R\$ 60.000,00) X 10%]	17.222,07
8) IRPJ devido (6 + 7)	52.055,18

18.3- CSLL:

	R\$
1) Infração	384.648,90
2) Base de cálculo negativa do trimestre	(52.904,99)
3) Subtotal (1 – 2)	331.743,91
4) Compensação de bases negativas (3 X 30%)	99.523,17
5) Base de cálculo (3 – 4)	232.220,74
6) CSLL devida (5 X 9%)	20.899,87

Ressalta-se que, no recurso analisado, em nenhum momento foi questionada, fundamentada, ou requerida compensação em valor superior ao permitido legalmente (30%), no recurso analisado.

Assim este mesmo raciocínio é aplicado para a CSLL, como bem observou a DRJ.

2.4 Lançamentos Reflexos: CSLL, PIS e COFINS

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS e da COFINS, integralmente, às conclusões atinentes ao IRPJ. Visto que no presente caso as matérias questionadas são comuns.

4. DISPOSITIVO

Ante ao exposto, dou parcial provimento ao Recurso, para reconhecer a nulidade do lançamento do IR Fonte, mantendo a autuação em relação aos demais itens, pelos fundamentos e fatos expostos no relatório e voto.

Processo nº 18471.001877/2008-01
Acórdão n.º **1302-000.982**

S1-C3T2
Fl. 17

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2012

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado.

Trata-se de voto de divergência, acolhido por voto de qualidade, em relação ao posicionamento dado pelo relator do presente acórdão que acolhia a preliminar de nulidade dos lançamentos de IRRF em face da ausência expressa do tributo no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF original e da falta de intimação ao sujeito passivo quanto ao MPF relativo ao lançamento complementar efetuado.

Em que pesem os respeitáveis argumentos do Relator, a ausência de menção expressa do tributo em questão no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF se constitui, quando muito uma irregularidade formal de cunho interno à administração tributária federal que não tem o condão de inquinar de nulidade o lançamento fiscal regularmente instaurado.

A recorrente alega em seu recurso a nulidade dos autos de infração relativos IRRF lançado sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados, tendo em vista que o MPF indicou apenas o IRPJ.

O argumento não procede. Não há que se cogitar de nulidade de lançamentos decorrentes de procedimentos regularmente instaurados.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal, estabelecida no art. 6º da Lei nº 10.593, de 08 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido³.

³ Lei nº 10.593/2002, (com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007)

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;
- d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;
- e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;
- f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Na condição de autoridade administrativa que detém a competência para realizar o lançamento tributário, o Auditor-Fiscal não possui discricionariedade para não realizá-lo ao se deparar, no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado, com infrações, ainda que estas não estejam previstas no escopo original da fiscalização, devendo praticar o ato, sob pena de responsabilidade funcional.

É o que ocorreu no presente caso. Embora a ação fiscal tenha sido instaurada para a realização de verificações relativas ao IRPJ, a autoridade fiscal se deparou, durante o procedimento, com situações caracterizadoras de infrações relativas ao IRRF, sendo seu dever legal constituir o crédito tributário respectivo, sob pena de responsabilidade funcional.

A atividade de realizar o lançamento deriva do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

(grifei)

Normas administrativas que regem o procedimento fiscal não têm o condão de modificar a competência do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, fixada em lei. Nesse sentido a Portaria RFB nº 11.371/2007 “dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” disciplinando administrativamente a execução dos procedimentos fiscais. É dentro desse contexto de normas de planejamento do trabalho da fiscalização que está inserido o MPF, cuja característica essencial é dar visibilidade ao sujeito passivo que o procedimento fiscal está sendo instaurado em nome da administração tributária, obedecendo ao princípio da impessoalidade.

O Mandado de Procedimento Fiscal, como instrumento de controle administrativo da fiscalização não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, especialmente no que diz respeito à competência do agente,.

Não se vislumbra aqui qualquer violação ao estatuto do processo administrativo fiscal.

Os autos lavrados atendem a todos os requisitos fixados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(grifei)

Assim, não apresenta qualquer vício a ensejar a sua nulidade, conforme previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(grifei)

Este entendimento é corroborado por vários julgados do extinto Conselho de Contribuintes e do próprio CARF, como os abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADES. VALIDADE DO LANÇAMENTO. O mandado de procedimento fiscal constitui controle administrativo das ações fiscais prescindível para a validade do ato de lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei. (Acórdão nº 103-22704, Sessão de 08/11/06 (DOU de 08/01/07, Seção 1, fl.37), 1º CC, 3ª Câmara)

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 infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo

administrativo fiscal. 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 mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal". (Acórdão nº 203-08483, de 16/10/02, 2º CC, Terceira Câmara)

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, **eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento.** (Acórdão nº 201-77049, de 02/07/2003, 2º CC, 1ª Câmara).

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. **Irregularidade formal em MPF não tem o condão retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais.** Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade do ato (...). (Acórdão nº 202-14949, de 02/07/2003, 2º CC, 2ª Câmara).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.

A emissão do **Mandado de Procedimento Fiscal - MPF** é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. **Impropriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam à nulidade de auto de infração regularmente lavrado.** (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção do CARF, Acórdão nº 1401-00.399 – 16/2/2010)

O último julgado transcrito, menciona jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no mesmo sentido do entendimento ora exposto. O Acórdão da 3ª turma do TRF/5, que reproduz abaixo, ressalta a autonomia do lançamento pela autoridade fiscal e entende não haver vinculação do lançamento a qualquer ato de cunho meramente administrativo:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CSLL. IMPOSSIBILIDADE. TÍTULO DA DÍVIDA ATIVA LÍQUIDO E CERTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. A Apelante alega que o ano de 1999 não poderia ter sido fiscalizado pela autoridade administrativa, por não se encontrar descrito no Mandado de Procedimento Fiscal que impulsionou a fiscalização fazendária;

2. O lançamento tributário é obrigação da autoridade fiscal, ao detectar infração à legislação tributária, pois se trata de

atividade administrativa vinculada, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, do CTN;

3. Impossibilidade de se vincular lançamento tributário a outro ato de cunho meramente administrativo;

4. Inexistência de mácula no Procedimento Administrativo Fiscal, que obedeceu plenamente aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, e possui todos os demais elementos essenciais de validade. Apelação improvida.(destaquei) (3ª Turma, AC 434330/SE, Rel. Elío Wanderley de Siqueira Filho, Julgamento em 15/05/08, DJ 31/07/08)

Assim, tendo o procedimento fiscal sido regularmente instaurado e os lançamentos realizados pela autoridade administrativa competente, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se a alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

É como voto.

Luiz Tadeu Matosinho Machado