



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 19515.001651/2009-91
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-008.373 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 21 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAULO AFONSO ANTUNES JUNIOR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO

É possível o reexame de período já fiscalizado, quando autorizado por autoridade competente, conforme previsão legal.

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame, visto que as autoridades competentes para sua emissão também o são para a autorização do reexame.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, considerar prejudicado o primeiro Recurso Especial. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do segundo Recurso Especial, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator) e Ana Paula Fernandes, que lhe negaram provimento e as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial para considerar que existe vício de natureza formal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional, em face dos acórdãos 2201-003.683 (de recurso voluntário) e 2201-004.536 (de embargos de declaração), e que foram admitidos pela Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: a) nulidade do lançamento; e b) nulidade de lançamento em que se reexamina período já fiscalizado, sem autorização específica do Titular da Unidade para emissão do Mandado de Procedimento Fiscal.. Seguem as ementas das decisões, nos pontos que interessam:

Acórdão de recurso voluntário

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. AUTORIZAÇÃO. AUTORIDADE LEGAL COMPETENTE. POSSIBILIDADE. EXAME DE FATOS NÃO EXAMINADOS ANTERIORMENTE. NOVO LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

É possível o reexame de período já fiscalizado, mediante autorização expressa do Superintendente da Receita Federal do Brasil, na forma do quanto dispõe o artigo 906 do RIR/99, mesmo quando a fiscalização inicial não tenha resultado em lançamento de ofício.

Ao recair esse novo exame sobre fatos já examinados por ocasião do primeiro exame, e sendo apuradas irregularidades tributárias, correto o procedimento do Fisco de constituir o crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de revisão do lançamento anterior, nem de erro de direito, muito menos de alteração do critério jurídico do lançamento.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que negava provimento. Votaram pelas Conclusões os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e José Alfredo Duarte Filho.

Acórdão de embargos de declaração

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INTEGRAÇÃO Conhece-se dos embargos interpostos em face de omissão no julgado para fins de integração em relação à decisão que por um lapso olvidou-se de indicação Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF dos termos do Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF art. 63 § 8º do RICARF.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os embargos interpostos para, sanando a omissão constatada, integrar os itens 8 a 14 acima indicados no Acórdão de nº 2201003.683, de 07 de junho de 2017.

Neste tocante, em seus recursos especiais, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

Primeiro recurso especial

- *conforme paradigmas - acórdão n.º CSRF/01-05.716 e Acórdão n.º: 204-01.231 -, há divergência de interpretações da legislação tributária;*
- *nos termos do paradigma CSRF/01-05.716, fica clara a divergência com o acórdão recorrido. Muito embora o acórdão recorrido tenha entendido pela ocorrência da nulidade pois entendeu falha no motivo do ato, vê-se conforme o conceito dado pelo paradigma que esse conceito de “motivo do ato” é diverso. O paradigma esclarece que “Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência”. O voto condutor da decisão recorrida assenta por outro lado que o agente fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal;*
- *já conforme o paradigma 204-01.231, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação e recurso, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, tal como ocorreu no presente feito, descabe a proposição de nulidade do lançamento.*

Segundo recurso especial

- *conforme Acórdão n.º 2202-004.332, é possível reexame de período já fiscalizado, quando autorizado por autoridade competente; e não caracteriza mudança de critério jurídico o lançamento decorrente de reexame de período já fiscalizado, quando não houve lançamento no procedimento fiscal anterior;*
- *conforme Acórdão n.º 1101-000.878, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame, já que as autoridades competentes para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal também o são para a autorização do segundo exame.*

No tocante à primeira divergência (nulidade do lançamento), suscitada naquele primeiro apelo especial, o recurso foi admitido em relação ao paradigma consubstanciado no Acórdão CSRF/01-05.716.

Já sobre a segunda divergência, aventada no segundo apelo especial, o recurso foi admitido em relação aos dois paradigmas - acórdãos 2202-004.332 e 1101-000.878.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais basicamente alega que os apelos não devem ser conhecidos e nem providos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1. Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos, visto que interpostos dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), mas não foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente, (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que não devem ser conhecidos.

1.1. Primeira divergência - nulidade da autuação

Fica prejudicado o recurso especial neste ponto, porque, ao julgar os embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo, ficou esclarecido que a Turma *a quo* deu provimento ao seu recurso com base na segunda divergência. Isto é, o recurso voluntário foi provido com base na alegada infringência ao art. 149 do CTN, matéria esta distinta e autônoma em relação a esta primeira questão, a qual, portanto, resta prejudicada.

Neste tocante, o recurso não merece ser conhecido.

1.2. Segunda divergência - nulidade de lançamento em que se reexamina período já fiscalizado, sem autorização específica do Titular da Unidade para emissão do Mandado de Procedimento Fiscal.

Inexiste similitude fático-jurídico, porque o acórdão de embargos de declaração, ao esclarecer a omissão apontada pelo próprio contribuinte, afirmou que, para o reexame de período já fiscalizado, haveria necessidade de motivo novo ou fato novo, a ser demonstrado pelo agente administrativo, de conformidade com o art. 149 do CTN.

Veja-se: em nenhum momento se asseverou, como demonstrado nos paradigmas, que não seria possível o reexame de período já fiscalizado, ou que não teria havido ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, nem muito menos que o Mandado de Procedimento Fiscal seria insuficiente para suprir tal autorização. Muito pelo contrário, essa questão foi superada pela Turma *a quo*, que, no acórdão originário, rejeitou a preliminar de nulidade relativa à reabertura da fiscalização nos seguintes termos:

Com efeito, o artigo 906 do RIR/99 determina ser legalmente possível o exame de período já fiscalizado, bastando para tanto que decorra de ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, senão vejamos:

[...]

No caso em apreço, se se verificar a Autorização para Reexame de Período Fiscalizado acostada às fls. 05, perceber-se-á que aludido documento foi assinado pelo Superintendente Adjunto Roberto Duarte Alvarez (matrícula Sjapecad 00023053).

Outrossim, não há que se falar na aplicação do artigo 146 do CTN, pois este se relaciona à modificação promovida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento e, como não ocorreu

lançamento do procedimento fiscal anterior, não se pode aventar a aplicação do mencionado artigo.

Isto posto, entendo pela legalidade da reabertura da fiscalização ou do reexame de período já fiscalizado, como ocorre nos autos, afastando, por isso, toda a alegação do Recorrente relativa à ilegalidade e nulidade, e contrárias ao que dispõe a lei.

Como se pode perceber, na mesma linha interpretativa dos paradigmas 2202-004.332 e 1101-000.878, foi superada a questão da suposta falta de autorização e do MPF. Sequer se pode falar, portanto, de divergência de interpretação neste particular.

Os embargos foram acolhidos, para integrar no acórdão os motivos que levaram os demais conselheiros a votar com o relator, pelas conclusões, ocasião em que ficou assentado que a autoridade administrativa deveria ter observado o comando do art. 149 do CTN, que trata das hipóteses de revisão de lançamento de ofício. Veja-se: a decisão do Colegiado converge com o entendimento esboçado no segundo recurso especial. Em verdade, e a rigor, os fatos que levaram a Turma a entender pela nulidade são distintos daqueles suscitados em sede de recurso especial e são relativos à inexistência de demonstração, pela autoridade fazendária, de motivo novo ou fato novo. Veja-se:

13 - Portanto, o lançamento que culminou com a lavratura do auto de infração ora contestado por ser, nova fiscalização, deveria estar motivada de forma prévia e comprovada por um dos motivos elencados no art. 149 do CTN.

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

[...]

14 – A falta de motivação, de acordo com algum dos termos do artigo 149 do CTN, acerca do reexame de período fiscalizado leva à nulidade por VÍCIO MATERIAL, do lançamento tributário.

Noutro giro verbal, a questão relativa à autorização para reexame, suprida por MPF, realmente não foi objeto da decisão proferida em sede de embargos de declaração. O objeto da decisão é concernente à falta de exposição de motivos novos ou fatos novos ensejadores da nova fiscalização.

Logo, o recurso especial não deve ser conhecido.

2. Nulidade

Se eu for vencido no conhecimento, no mérito o recurso deve ser desprovido.

Isso porque, consoante consta no voto condutor do acórdão de embargos de declaração, é “*nulo o lançamento tendo em vista não ter havido, no pedido de autorização para reexame de período já fiscalizado, motivo novo ou fato novo para a fiscalização na forma do art. 149 do CTN, tanto é que o motivo ensejador é o mesmo que deu causa ao primeiro MPF (cuja fiscalização foi encerrada), conforme confirmado pela própria autoridade fiscal*”. E mais:

10 – Ressalte – se que referida ordem não é aquela consubstanciada no próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), mas sim uma ordem específica, apta a justificar o novo exame pela Fiscalização. Havendo a necessidade de que a ordem indique o motivo para a nova Fiscalização (p. ex. requisição do Ministério Público, comprovada fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou a primeira Fiscalização, etc.), não podendo ser o mesmo motivo que originou a fiscalização pretérita.

[...]

13 Portanto, o lançamento que culminou com a lavratura do auto de infração ora contestado por ser, nova fiscalização, deveria estar motivada de forma prévia e comprovada por um dos motivos elencados no art. 149 do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer dos recursos especiais da Fazenda Nacional. Vencido no conhecimento, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, especificamente quanto ao segundo Recurso Especial da Fazenda Nacional, delas discordo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Conhecimento

O Acórdão de Embargos n.º 2201-004.536, ora recorrido, esclarece as razões pelas quais a maioria do Colegiado *a quo* decidiu por anular o lançamento relativo a período já fiscalizado. Vejamos:

9 – No presente caso a maioria da Turma naquela ocasião, que votou pelas conclusões do voto desse relator, em dar provimento ao recurso por entender ser nulo o lançamento tendo em vista não ter havido, no pedido de autorização para reexame de período já fiscalizado, motivo novo ou fato novo para a fiscalização na forma do art. 149 do CTN, tanto é que o motivo ensejador é o mesmo que deu causa ao primeiro MPF (cuja fiscalização foi encerrada), conforme confirmado pela própria autoridade fiscal.

10 – Ressalte-se que referida ordem não é aquela consubstanciada no próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), mas sim uma ordem específica, apta a justificar o novo exame pela Fiscalização. Havendo a necessidade de que a ordem indique o motivo para a nova Fiscalização (p. ex. requisição do Ministério Público, comprovada fraude ou falta funcional da autoridade que efetuou a primeira Fiscalização, etc.), não podendo ser o mesmo motivo que originou a fiscalização pretérita.

[...]

13 Portanto, o lançamento que culminou com a lavratura do auto de infração ora contestado por ser, nova fiscalização, deveria estar motivada de forma prévia e comprovada por um dos motivos elencados no art. 149 do CTN.
(Grifou-se)

Entendeu o i. Relator do acórdão de recurso especial que a divergência jurisprudencial não teria restado caracterizada porque, enquanto o acórdão recorrido apontou como motivo da anulação do lançamento a falta de prévia motivação (com base no art. 149 do CTN) no pedido de autorização para reexame de período já fiscalizado, os paradigmas consideram válidos os lançamentos a que se referiam em razão de as turmas prolatoras dessas

decisões julgarem desnecessária a emissão de autorização específica, tendo em vista que as autoridades competentes para emitir essa autorização eram as mesmas legitimadas para a expedição de Mando de Procedimento Fiscal – MPF.

Não vejo como concordar com tais considerações.

Veja-se que, no acórdão recorrido retrata situação em que foi emitido MPF, mediante autorização para reexame de período já fiscalizado (vide documento de fl. 5), em razão de encerramento de ação fiscal anterior.

Conforme esclarecido no Acórdão de Recurso Voluntário, de n.º 2201.003.683, não houve lançamento de crédito tributário no primeiro procedimento fiscal. Confira-se:

Outrossim, não há que se falar na aplicação do artigo 146 do CTN, pois este se relaciona à modificação promovida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento e, como não ocorreu lançamento do procedimento fiscal anterior, não se pode aventar a aplicação do mencionado artigo. (Grifou-se)

Não obstante, o Acórdão de Embargos n.º 2201-004.536 (decisão recorrida) esclareceu que a maioria do Colegiado *a quo* entendeu que a autorização para o reexame de período já fiscalizado deveria ter como justificativa uma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

O primeiro paradigma, Acórdão n.º 2202-004.332, retrata contexto fático absolutamente idêntico, conforme se constata logo no início da ementa do julgado, que abaixo se reproduz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA -IRPF

Ano-calendário: 2007

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO

É possível o reexame de período já fiscalizado, quando autorizado por autoridade competente, conforme previsão legal.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não caracteriza mudança de critério jurídico o lançamento fiscal decorrente de reexame de período já fiscalizado, quando não houve lançamento no procedimento fiscal anterior.

[...] (Grifou-se)

Recorrendo-se ao voto condutor desse primeiro paradigma, fica ainda mais clara a identidade das situações fáticas descritas no dois julgados:

Portanto, não há impedimento legal para que o Fisco proceda a uma nova fiscalização, ou faça um reexame do procedimento anterior, a fim de verificar se os fatos foram analisados conforme determina a legislação. E, se do reexame ficar constatada a ocorrência de fato gerador passível de tributação, a Autoridade Fiscal não pode deixar de efetuar o respectivo lançamento, simplesmente porque a empresa já foi fiscalizada no período sobre reexame. Aliás, esse procedimento é perfeitamente permitido, nos termos do art. 906 do Decreto n.º 3.000/99, que dispõe sobre a possibilidade de reexame de período já fiscalizado, caso autorizado pelas autoridades nele listadas. No caso dos autos, essa autorização consta às fls. 30, que tem como justificativa "fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior. (Grifou-se)

Portanto, resta absolutamente clara a divergência de interpretação da lei tributária, pois, diante de situações fáticas semelhantes, os colegiados recorrido e paradigmático adotaram decisões em sentidos diametralmente opostos.

Em relação ao segundo paradigma, Acórdão n.º 1101000.878, entendo que também restou configurada a divergência, considerando que tal decisão também trata reexame de período já fiscalizado em que o colegiado responsável por sua prolação considerou que a emissão de MPF tornaria, inclusive, desnecessário qualquer outro tipo de autorização, pelo fato de as autoridades competentes para sua emissão também o serem responsáveis pela autorização para um segundo exame

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. EMISSÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUTORIZAÇÃO DE REEXAME. EQUIVALÊNCIA.

Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame, já que as autoridades competentes para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal também o são para a autorização do segundo exame. Assim, a revisão do lançamento em reexame de exercício já fiscalizado, se presente à autorização para a realização do procedimento fiscal, firmada por autoridade competente, não acarreta a nulidade do auto de infração. (Grifou-se)

Desse modo, considero acertada a análise feita pelo despacho de fls. 525/536 e, pelas razões nele expressas, conheço do Recurso Especial.

Mérito

Quanto mérito, entendo correta a análise feita na decisão de primeira instância administrativa, cuja parte que trata dessa matéria transcrevo a seguir:

Reexame de Período já Fiscalizado.

O impugnante entende que, tendo havido fiscalização anterior em que não houve o lançamento de ofício, por não ter sido identificada pela autoridade fiscal qualquer ilícito tributário, teria ocorrido a homologação de suas atividades no período, não sendo possível que novo procedimento conclua de forma diferente. Alega, ainda, que ocorreu mudança de critério jurídico o que é vedado pelo Código Tributário Nacional.

Conforme se depreende do documento de fl. 04, o lançamento em questão foi decorrente de ação fiscal expressamente autorizada pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil, conforme determinação contida no artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999.

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei n.º 2.354, de 1954. art. 7.º §2.º e Lei n.º 3.470, de 1954. art. 34).

Com base nesta norma, quaisquer novos exames são admitidos, desde que presentes a autorização dada por autoridade competente, independentemente do resultado da ação fiscal anterior, mesmo que tenha sido pelo não cometimento pelo contribuinte de ilícitos fiscais.

A ação fiscal que não tenha resultado em auto de infração não se confunde com a homologação expressa das atividades do contribuinte como defende o contribuinte. Não existe um ato administrativo que possa referendar todas as suas atividades em determinado período. O citado art. 906, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999, restaria inútil diante de uma vedação como a defendida pelo impugnante.

Por sua vez, a vedação tratada pelo art. 146, do Código Tributário Nacional, relaciona-se à modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Como no procedimento fiscal anterior não houve lançamento, não há que se falar na aplicação deste dispositivo.

Ademais, seguindo a mesma linha de raciocínio do segundo paradigma, entendo que a emissão de MPF torna desnecessária a autorização específica para realização de reexame de período já fiscalizado uma vez que as autoridades competentes para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal e da referida autorização são as mesmas.

No que se refere à necessidade de motivar a autorização de reexame de período já fiscalizado com base no art. 149 do CTN, convém ressaltar que referido dispositivo trata de revisão de lançamento de ofício. Contudo, no presente caso, como o primeiro exame não resultou em lançamento algum, não há que se falar em revisão, sendo essa uma razão adicional para reformar a decisão recorrida.

Conclusão

Diante do exposto, considero prejudicado o primeiro Recurso Especial da Fazenda Nacional, conheço do segundo Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho