



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 19515.001780/2002-11
Recurso n° 124.558 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão n° 203-13.588
Sessão de 02 de dezembro de 2008
Recorrente VIAÇÃO AÉREA SÃO PAULO S/A
Recorrida DRJ-Curitiba-PR

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/08/2002

**DECADÊNCIA. CINCO ANOS. SÚMULA VINCULANTE DO
STF N° 8/2008. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
DOLO. TERMO INICIAL DO PRAZO QUINQUÊNAL.**

Editada a Súmula vinculante do STF n° 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei n° 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da Cofins é de cinco anos. Regra geral, esse prazo quinquenal começa a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. No caso de dolo, fraude ou simulação, todavia, o termo inicial é deslocado para o primeiro dia do ano seguinte, nos termos do art. 173, I, do CTN.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF.
INSTRUMENTO DE CONTROLE.**

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS EXPORTAÇÃO.
AUSÊNCIA DE PROVAS.**

Embora certo que as receitas de exportação eram isentas da Cofins e atualmente são imunes, a alegação de que a fiscalização não teria excluído tais receitas precisa ser comprovada, especialmente quando a apuração da base de cálculo foi feita a partir de informações fornecidas pela própria contribuinte.

**LANÇAMENTO DA COFINS ANTES DA DIPJ.
LEGALIDADE.**

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 10 / 03 / 09

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91630

O crédito tributário da Cofins, cujo período de apuração é mensal, pode ser constituído de ofício antes da entrega da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), anual, contanto que o lançamento ocorra após cada fato gerador.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. CONTABILIZAÇÃO INCORRETA, REITERADA E SEM JUSTIFICATIVA. INFORMAÇÕES INVERÍDICAS NA DCTF. DOLO CARACTERIZADO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Contabilização incorreta, de forma reiterada e sem justificativa, aliada a informações inverídicas na DCTF, caracteriza a fraude por haver conduta dolosa visando modificar ou ao menos retardar o conhecimento, por parte do Fisco, de todas as características essenciais do fato gerador, com vistas a reduzir o montante do tributo devido e evitar ou diferir o seu pagamento. Demonstrada a fraude, cabe a qualificação da multa, elevada ao percentual de 150%.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

~~ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO~~
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.
Vencido o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva quanto a nulidade por vício no MPF.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

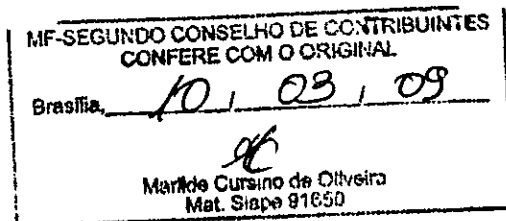
Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, José Adão Vitorino de Moraes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília <u>10 / 03 / 09</u>
 Marta Curcio de Oliveira Mat. Sisp 91650



Relatório

O processo trata do Auto de Infração de fls. 591/607, vol. III, relativo à Cofins, períodos de apuração de 01/1997 a 08/2002, no valor de 349.043.488,66, incluindo multa qualificada no percentual de 150%. A ciência ocorreu em 28/11/2002, por via postal.

O lançamento decorreu da divergência entre os montantes declarados e os contabilizados, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades (580/583). Os valores apurados pela fiscalização estão demonstrados nas planilhas de fls. 584/589.

Ainda conforme o referido Termo, a multa foi aplicada no percentual de 150% em função de fraude, caracterizada, segundo a fiscalização, pelas seguintes circunstâncias: a contabilidade agasalha, de forma sistemática, valores diferentes dos utilizados como base de cálculo das Contribuições PIS e Cofins; "a empresa dolosamente migra receitas do mercado interno para as receitas do mercado externo, de modo a reduzir as bases tributáveis"; "todos os valores da COFINS informados em DCTF no ano de 1998 estão como 'Créditos Suspensos', condição essa que a empresa não logrou comprovar"; e durante a ação fiscal "a empresa ratificou a inverdade da DIRPJ apresentando planilhas divergentes dos seus assentamentos contábeis."

Considerou a fiscalização, ainda, que outro agravante para a penalidade é o não atendimento às intimações para comprovação das receitas do exterior.

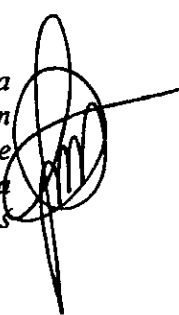
Impugnando o lançamento a empresa argüi o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo por bem relatar as alegações (fls. 686/687):

5. Preliminarmente, alega a decadência do direito de lançamento de períodos de apuração de 1997, ao argumento de que está ele sujeito ao prazo peremptório, iniciado quando do fato gerador, de cinco anos, vez tratar-se de contribuição de natureza tributária. Nesse sentido, afirma que a jurisprudência é pacífica no entendimento de que a contribuição em tela integra a sistemática do lançamento por homologação, em relação ao qual a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do art. 173 do CTN para encontrar respaldo no § 4º de seu art. 150. Requer, do exposto, que seja "absolvida" do pagamento de todo e qualquer valor que tenha fato gerador anterior aos cinco anos da data da lavratura do termo de verificação e constatação de irregularidade.

6. Contesta, ainda, a autuação sob a alegação de que foram inseridas no valor indicado como faturamento bruto "importâncias excluídas por força de vários recursos administrativos, conclusivos da drástica redução de importâncias que deram azo a apuração do passivo indicado", além de dizer que ação fiscal é improcedente em razão de equivocada tipificação e enquadramento legal.

7. Aduz, referindo-se à Cofins, que a contribuição foi lançada sobre o faturamento bruto, importância total sem os descontos com devoluções diversas, uma vez que "utiliza o sistema de venda de passagens antecipadas, que em um primeiro momento indica valor a título de faturamento bruto que não se sustenta, em razão de diversas





MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10, 03, 09
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

devoluções efetivadas”, o que considera ser “conclusivo da certeza da impropriedade e conseqüente improcedência do termo em questão, já que carece de liquidez e certeza, à vista da inexistência do valor cobrado”. Observa que “a própria Auditora Fiscal, na parte indicada como um dos fatos, consignou a incerteza sobre a realidade dos valores levados a efeito de crédito fiscal”.

8. *A seguir, faz referência à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em relação à qual alega que também não foram considerados descontos determinados por lei, correspondentes a “custas, despesas e serviços de terceiros, pessoas jurídicas”.*

9. *Acrescenta que deveriam ser levados a crédito na apuração da contribuição os prejuízos compensáveis, sob pena de violação do art. 153, § 3º da Constituição Federal de 1988 e do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, e que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem decidido que o direito adquirido à compensação surge no momento da apuração, a partir do qual não tem aplicação norma ou forma limitativa alguma.*

10. *Quanto à multa e aos juros de mora, argüi impropriedade, por afronta ao art. 63, caput e § 2º da “Lei 93.430/66” (sic) e que “na realidade, não haveria necessidade de lei vedando a imposição de multa e juros sobre tributo cuja configuração é colocada (sic) ‘sub iudice’, mesmo em sede de recurso administrativo”. Esclarece, ainda, que não cometeu infração alguma.*

11. *Por fim, insurge-se contra a aplicação de juros de mora por percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, ao argumento de inconstitucionalidade e ilegalidade. Como fundamento, enumera as razões explicitadas no o julgamento do Recurso Especial nº 215.881, pelo Superior Tribunal de Justiça.*

12. *Pelo exposto, requer que seja acolhida a preliminar de decadência e decretada a nulidade do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, para que se determinem novos procedimentos de verificações fiscais, fazendo-o por meio de “solicitação formal dos documentos que indiquem, de forma precisa, a base de cálculo tanto da COFINS como do PIS, para somente após e de forma circunstanciada, se for o caso, elaborar mapa demonstrativo conclusivo do crédito tributário a constituir”, e, caso remanesça alguma parcela do crédito tributário lançado, que seja excluída a multa de ofício e a taxa de juros Selic.*

A 3ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 684/815, julgou o lançamento procedente.

Rejeitou a alegação de decadência, por considerar que o prazo para lançamento da Cofins seria de dez anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, e que de todo modo, diante da existência de dolo cabe aplicar a ressalva constante da parte final do § 4º do art. 150 do CTN.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 03 / 09
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Stape 91650

Em seguida considerou que as alegações da então Impugnante não são acompanhadas de provas e que as bases de cálculo utilizadas no auto de infração foram obtidas a partir de informações da própria contribuinte, prestadas no curso da ação fiscal ou em declarações de rendimentos.

Quanto à afirmação contida na peça impugnatória, no sentido de que a própria auditora fiscal consignou incerteza acerca dos valores autuados, observou a DRJ que tal dúvida, existente no curso da ação fiscal, era relacionada às exclusões de base de cálculo que a contribuinte havia indicado, mas que não havia comprovado, que a questão foi solucionada a partir da retificação das exclusões pela própria interessada.

Asseverou que a compensação de prejuízos não é prevista na legislação da Cofins e reputou correta a aplicação da multa qualificada e dos juros de mora com base na taxa Selic, sendo que relação à penalidade consignou que não foi especificamente contestada e nem mencionada pela Impugnante, que se limitou à mera negativa genérica (*"não cometeu qualquer infração"*).

Ao final a decisão recorrida esclareceu que a arguição de nulidade do lançamento, formulada de forma genérica na Impugnação, não tem amparo no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e que o pedido de realização de novas verificações fiscais não merece provimento por não terem sido apresentadas razões suficientes para tanto.

O Recurso Voluntário de fls. 701/723, vol. IV, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento.

Inicialmente argúi a decadência dos fatos geradores de janeiro a novembro de 1997, defendendo que o prazo correspondente é de cinco anos contados de cada fato gerador e que descabe perquirir do art. 173, I, do CTN, em face de recolhimento na época adequada ou por ocasião do REFIS.

Em seguida alega a nulidade do lançamento, por irregularidade na emissão dos MPF. Informa que enquanto o MPF Complementar 08.1.90.00-2002-00410-0, datado de 22/04/2002 (fl. 01), indica como período de fiscalização os meses de 01/1995 a 12/1998 (ver fl. 01), o Termo de Início de Fiscalização (fl. 03), datado de 19/02/2001, menciona dois outros MPF (um deles complementar) e indica o tributo IRPJ, no ano-calendário 2000. Também dá conta de que em 17/07/2002 a empresa foi informada, por meio de termo de continuação de procedimento fiscal, da alteração do Auditor-Fiscal responsável pela fiscalização, constando desse novo instrumento a menção ao IRRF, período de 1995 a 2000.

Após o breve relato acima, afirma que em nenhum momento teve exato conhecimento da fiscalização implementada, ante à confusão quanto ao tributo, período de instrumento de origem do procedimento, que inúmeros preceitos da Portaria MF nº 3.007/2001 foram desprezados e que a atuação dos Auditores-Fiscais depende de ordem específica delegada por superior hierárquico e se dá nos exatos limites do MPF (neste ponto menciona a Portaria MF nº 259/2001, que aprova o Regimento Interno da SRF).

Deduz, então ser nulo o lançamento, à luz do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 e em função dos seguintes vícios, reputados pela Recorrente como insanáveis: perda para prorrogação dos prazos dos MPF, acarretando sua extinção; período informado no MPF menor

do que o abrangido no lançamento; tributos diversos; e alteração do Auditor-Fiscal, sem emissão do respectivo MPF-C.

Ainda aponta cerceamento do direito de defesa, diante da “não cientificação da Recorrente quanto ao início do procedimento fiscal e quanto aos atos de continuação do mesmo (expedição dos Mandados de Procedimento Complementar)”. Na seqüência menciona a Lei nº 9.784/99, arts. 2º, VIII, 3º, II e 14, § 1º, que segundo a Recorrente “sinalizam” a relevância do MPF para a regularidade da atuação da fiscalização.

No mérito, alega que não foram excluídas as receitas de exportação, mencionando planilha elaborada pela fiscalização para afirmar que a receita bruta foi utilizada em sua totalidade na base de cálculo, “em irrefutável infringência à legislação aplicável.”

Em relação ao ano-calendário de 2002, ressalta que o lançamento ocorreu antes da entrega da DIPJ, afirmando que a exigência foi concretizada antes do “ajuste” da Cofins devida no ano e considerando improcedente a formalização do lançamento em momento anterior à entrega da DIPJ.

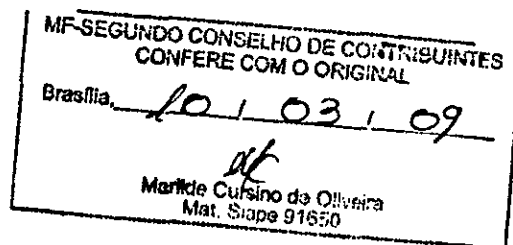
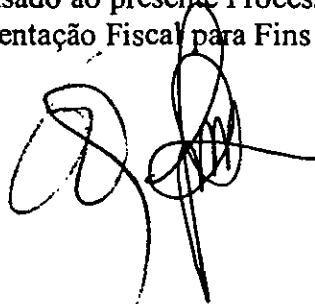
Por fim, refuta a multa aplicada. Afirma que o erro no preenchimento da DCTF foi sanado posteriormente pela própria Recorrente, que a escrituração contábil e a declaração de ajuste informam os fatos geradores da Cofins, sendo as planilhas fornecidas pela empresa à fiscalização empregadas na atuação, concluindo ao final pela inexistência do dolo apontado pela fiscalização.

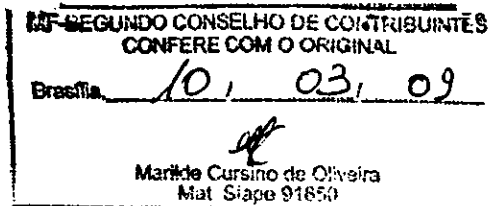
Requer, ao final, a nulidade do lançamento ou, caso contrário, o reconhecimento da decadência parcial, a exclusão das receitas de exportação e a redução da multa de ofício ao patamar cabível.

A fls. 858 e 884, vol. IV, informam sobre o extravio de um volume do presente processo. Por isso o contribuinte foi intimado a apresentar cópia da Impugnação (fl. 859). Em resposta às fls. 860//61, assinada por advogada representante da empresa, esta informou ser impossível apresentá-la porque a empresa não dispõe do documento.

Encontra-se apensado ao presente Processo o de nº 19515.001778/2002-34, com três volumes e contendo Representação Fiscal para Fins Penais.

É o relatório.





Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

São cinco os temas a tratar: decadência do lançamento; preliminar de nulidade do Auto de Infração, em função de vícios alegados nos MPP; exclusão ou não de valores de exportação; possibilidade ou não de lançamento da Cofins antes da entrega da DIPJ; e multa qualificada.

DECADÊNCIA: CINCO ANOS A CONTAR DO ANO SEGUINTE, EM FACE DO DOLO COMPROVADO

Os fatos geradores anteriores a novembro de 1997 estariam decaídos, não fosse o dolo comprovado pela fiscalização.

O prazo decadencial é de cinco anos, em obediência à Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Resolvida a polêmica pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS há de ser regulado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Sendo a Cofins um tributo submetido ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início, regra geral, na data de ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Todavia, no caso de dolo, fraude ou simulação, em vez de contado da ocorrência do fato gerador o prazo é contado do exercício ou ano seguinte, conforme os arts. 173, I, e 150, § 4º, *in fine*, do CTN, que informam:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

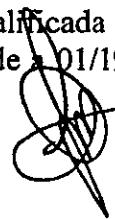
(...)

Art. 150. (...)

§ 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. (grifo ausente no original).

No caso dos autos, em que a multa qualificada deve ser mantida, conforme adiante, e o período de apuração mais antigo corresponde a 01/1997, o termo inicial do prazo





decadencial é 01/01/1998 e o termo final é 31/12/2002. Como a ciência do lançamento se deu em 28/11/2002, nenhum período foi atingido pela caducidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FUNÇÃO DE VÍCIOS APONTADOS NOS MPF: REJEIÇÃO

Os vícios apontados nos MPF pela Recorrente são basicamente os seguintes: perda para prorrogação dos prazos dos MPF, acarretando sua extinção; período de apuração informado no MPF menor do que o abrangido no lançamento; tributos informados no MPF diversos dos lançados; e alteração do Auditor-Fiscal, sem emissão do respectivo MPF-C.

Tais vícios, ainda que existentes conforme relatado na peça recursal, não seriam suficientes para acoimar de nulo o Auto de Infração. Também não acarretam qualquer cerceamento do direito de defesa, não configuram as hipóteses do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 e nem constituem ofensa a qualquer dispositivo da Lei nº 9.784/99.

É que o MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário.

Sendo o MPF instrumento de controle da atividade fiscal, as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas. Por outro lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 - que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela MP nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002.

O art. 196 do CTN está assim redigido:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo."

A Lei nº 10.593/2002, por sua vez, bem como as MP retrocitadas, dispõem sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art. 6º dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável, em caráter privativo, pelo lançamento tributário.

A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, cabe destacar que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido

cabe trazer à colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.

Portanto, com o devido respeito, ouso afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas, exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento.”

Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão nº 201-76.927, Recurso nº 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade quanto à matéria relativa ao MPF. Observe-se:

“De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de

competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário"¹. E o procedimento de fiscalização², constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dívidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.


Como leciona WEIDA ZANCANER⁴, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, "a convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto". A meu sentir,

¹ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

² O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

³ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

⁴ Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.



Brasília, 10, 03, 09


Marilda Curcio de Oliveira
Mat. Sincp. 01650

CC02/C03
Fls. 896

não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁵.

A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regulamente o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o "ato de ofício" a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não deflue da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal autuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada."

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa. Do retrotranscrito, não identifiquei na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente."

⁵ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: "Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração".





MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10, 03, 09
Marilce Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

(negritos ausentes no original).

Por fim, cabe ressaltar que no âmbito da Secretaria da Receita Federal nenhuma norma infralegal contém o comando inserto no art. 28, III, da Portaria MPAS nº 357, de 17/04/2002, segundo o qual é nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.⁶

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO QUE NÃO TERIAM SIDO EXCLUÍDAS PELA FISCALIZAÇÃO: AUSÊNCIA DE PROVAS POR PARTE DO CONTRIBUINTE

No tocante à alegação de que não teriam sido excluídas pela fiscalização as receitas de exportação, constitui argüição genérica e desprovida de qualquer prova.

Embora certo que as receitas de exportação eram isentas da Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, enquanto atualmente são imunes, a teor do que dispõe o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a afirmação de que a fiscalização não teria excluído tais receitas precisa ser comprovada.

Na situação dos autos, a apuração da base de cálculo foi feita a partir de informações fornecidas pela própria contribuinte, que na peça recursal não apresenta os valores que teriam indo tributados indevidamente. Como tais valores podem ser levantados com facilidade pela Recorrente, simplesmente invocar o direito na basta.

Dessarte, diante da ausência de provas quanto aos valores de exportação, o Auto de Infração deve ser mantido na integralidade.

LANÇAMENTO DA COFINS ANTES DA ENTREGA DA DIPJ: LEGALIDADE

Em relação ao ano-calendário de 2002, ressalta que o lançamento ocorreu antes da entrega da DIPJ, afirmando que a exigência foi concretizada antes do “ajuste” da Cofins devida no ano e considerando improcedente a formalização do lançamento em momento anterior à entrega da DIPJ.

O crédito tributário da Cofins, cujo período de apuração é mensal, pode ser constituído de ofício antes da entrega da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), anual, contanto que o lançamento ocorra após cada fato gerador. Foi o que se deu na situação em tela, na mais absoluta legalidade.

MULTA QUALIFICADA: MANUTENÇÃO

A fiscalização, para qualificar a penalidade elevando-a ao percentual de 150%, considerou, no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, haver fraude em função das seguintes circunstâncias: a contabilidade agasalha, de forma sistemática, valores diferentes dos utilizados como base de cálculo das Contribuições PIS e Cofins; “a empresa dolosamente

⁶ Art. 28 – São nulos: [...]

III – o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF; [...] (grifou-se)

Brasília, 10.03.09

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

CC02/C03
Fls. 898

migra receitas do mercado interno para as receitas do mercado externo, de modo a reduzir as bases tributáveis”; “todos os valores da COFINS informados em DCTF no ano de 1998 estão como ‘Créditos Suspensos’, condição essa que a empresa não logrou comprovar”; e durante a ação fiscal “a empresa ratificou a inverdade da DIRPJ apresentando planilhas divergentes dos seus assentamentos contábeis.”.

Também observou que a empresa não atendeu às intimações visando a comprovação das receitas do exterior.

A Recorrente, por sua vez, contesta a penalidade qualificada afirmando ter sanado erro no preenchimento da DCTF, bem como lançando da escrituração contábil e da declaração de ajuste, que informam sobre os fatos geradores da Cofins. Também destaca que forneceu as planilhas utilizadas pela fiscalização na autuação, asseverando inexistir dolo.

Fosse apenas em função do não atendimento às intimações, não consideraria caracterizado o dolo. Contudo, o procedimento adotado pela empresa vai muito mais além, como descrito no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades que integra o lançamento.

Entendo que o dolo restou caracterizado, comprovando a fraude a ensejar a qualificação da multa, porque a empresa contabilizou valores diferentes daqueles da base de cálculo da Cofins e do PIS, considerou como receitas de exportação vendas no mercado interno (até o momento a empresa não demonstrou quais, exatamente, seriam os valores exportados) e informou na DCTF, durante todo o ano de 1998, suspensão de créditos relativos à Cofins, mais uma vez sem qualquer comprovação.

O procedimento sistemático de contabilizar com erro os valores do tributo devido, sem qualquer justificativa plausível, aliado a informações inverídicas na DCTF, caracteriza o dolo, consistente na intenção de impedir ou ao menos retardar o conhecimento, por parte do Fisco, de todas as características essenciais do fato gerador, com vistas a reduzir o montante do tributo devido e evitar ou diferir o seu pagamento. Daí a fraude restar demonstrada.

CONCLUSÕES

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2008.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS