



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

Processo nº 13502.000183/2002-24
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-000.285 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2010
Matéria IRPJ e outros
Recorrentes PIL PINTURAS INTERNACIONAL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000
NULIDADE.

Descabe a argüição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE.

O MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, configurando-se objeto meramente informativo para os contribuintes, não implicando nulidade do lançamento eventuais falhas ou omissões relacionadas à sua emissão e trâmite.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Nos casos em que se realize o lançamento por homologação com o pagamento antecipado do tributo o prazo de decadência segue a regra do art. 150, § 4º, do CTN, contando-se do dia seguinte ao fato gerador da obrigação, quando inexistente dolo, simulação ou fraude.

EXCESSO DE EXAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em excesso de exação quando os lançamentos das contribuições são calculados sobre a receita omitida, quando não existem provas de que estas receitas não constituam o faturamento da empresa.

EXCESSO DE EXAÇÃO. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. LEGALIDADE

A aplicação da Taxa SELIC como índice de atualização dos créditos tributários decorre de norma legal regularmente editada. Inexiste excesso de exação na sua aplicação regular.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício e por maioria, deram provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência relativamente aos créditos tributários de PIS e COFINS para os fatos geradores até março de 1997, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro (Relator) e Viviane Vidal Wagner, que reconheciam a decadência apenas até 30/09/1996. Designada para redigir o voto vencedor nessa matéria, a Conselheira Karem Jureidini Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator *ad hoc*.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator *ad hoc*.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (Presidente à época), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Mauricio Pereira Faro, Karem Jureidini Dias.

Relatório

Iniciemos o presente com a transcrição do relatório da decisão de Piso apresentado quando do julgamento da Impugnação.

Trata o presente processo de Autos de Infração que pretendem a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$878.254,83 (oitocentos e setenta e oito mil duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e três centavos), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$342.017,91 (trezentos e quarenta e dois mil dezessete reais e noventa e um centavos), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor de R\$92.738,84 (noventa e dois mil setecentos e trinta e oito reais e oitenta e quatro centavos), e à Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor de R\$25.494,21 (vinte e cinco mil quatrocentos e noventa e quatro reais e vinte e um centavos), acrescidos de multa de ofício e dos juros de mora, totalizando R\$3.206.744,14 (três milhões duzentos e seis mil setecentos e quarenta e quatro reais e quatorze centavos).

De acordo com a "descrição dos fatos", de fls. 08 e 09, constante do Auto de Infração referente ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, foi verificada a ocorrência de omissão de receita, nos valores apurados conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e Quadro Demonstrativo de Notas Fiscais Emitidas, integrantes do referido Auto.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fl. 05, que:

- a contribuinte foi intimada através do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar os livros (Caixa, Diário e Razão, Registros de Apuração do Lucro Real — Lalur, de Apuração de ICMS e ISS, Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências) e documentos ali relacionados e solicitou por duas vezes prorrogação do prazo estipulado e, vencidos estes prazos, foi reintimada e mais uma vez não atendeu. Sendo mais uma vez intimada, respondeu que não tinha condições de apresentar a documentação requerida;

- através de consulta aos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal — SRF, verificou-se que diversos contribuintes declararam ter pago à fiscalizada valores em moeda corrente, a título de prestação de serviços, os quais não estavam compatíveis com os valores constantes das declarações da fiscalizada;

- procedeu-se à circularização junto aos mencionados contribuintes e estes responderam, apresentando documentação comprobatória da prestação de serviços pela empresa fiscalizada e pagamento dos valores correspondentes;

- tendo em vista que a fiscalizada não comprovou a escrituração daqueles valores, nem os declarou em suas declarações de rendimentos (DIRPJ), procedeu-se à tributação conforme Auto de Infração e demonstrativos dele integrantes.

O fato apurado foi capitulado como infração aos artigos: 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 225, 226, 227 e 889, inciso II a IV, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/1994); 24, da Lei nº 9.249, de 1995; 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 280, 288 e 841, inciso II a VI do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

Instruem os autos: os Mandados de Procedimento Fiscal (MPF), os Termos de Início de Ação Fiscal e de Reintimação, as respostas da empresa, as intimações e notas fiscais do procedimento de circularização (fls. 1 e 2, 04, 36/37, 34/35, 39/124), cópia de fls. das DIRPJ e DIPJ (fls. 125/131) e o Termo de Encerramento no qual a autoridade fiscal fez constar que foram devolvidos "todos os livros e documentos utilizados na presente fiscalização, no estado em que foram recebidos" (fl. 164).

Os Autos de Infração decorrentes, relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o Programa de Integração Social e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social encontram-se às fls. 132/141, 142/153 e 154/163.

A contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 16/04/2002, impugnando-os em 14/05/2002, sob os argumentos expostos a seguir:

- a subscrição irregular do segundo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), pois já havia sido extinto o prazo preconizado no primeiro MPF emitido em

16/08/2001, segundo disposição contida no artigo 15, inciso II, da Portaria SRF nº3.007, de 2001, que regula a matéria;

- a extinção do MPF gera um vício insanável no ato impugnado "qual seja a prática do ato por servidor incompetente", verdadeira afronta ao Decreto nº70.235, de 1972, o que leva a considerá-lo nulo;

- o auditor fiscal que praticou o ato, na vigência do segundo MPF foi o mesmo incumbido da realização dos trabalhos que deveriam ser concluídos à égide do primeiro mandado, o que já é suficiente para configurar como impedido em relação a um eventual MPF destinado à conclusão do procedimento fiscal, à luz do que se vê no artigo 16, parágrafo único, da Portaria nº3.007, de 2001;

- a decadência se operou em relação aos fatos geradores relativos ao ano-calendário de 1996, em virtude da natureza homologatória do lançamento do IRPJ, consoante previsão legal inserta no artigo 150, § 40, do Código Tributário Nacional;

- o fisco não foi autorizado a ampliar o prazo decadencial, por força da constatação de dolo, fraude ou simulação (artigo 173 do CTN);

- a impugnante, com base no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, requer perícia contábil designando, para tanto, o seu representante, formulando os seguintes quesitos:

1. "A escrita contábil e fiscal de PIL, referentes aos anos-calendário de 1996, 1997,1998, 199 e 2000 se presta à apuração do lucro real?"

2. "As notas fiscais enumeradas no denominado Quadro Demonstrativo de Notas Fiscais Emitidas, anexo ao Auto de Infração objeto da presente lide, estão perfeitamente individualizadas e lançadas no competente livro diário?"

- O referido pedido é pertinente, já que "não foi realizado lançamento por arbitramento" e sim suposta omissão em vistas do regime do lucro real";

- os autos de infração reflexivos são intempestivos, tendo em vista a necessidade de se positivar a procedência do lançamento que os originou, mediante o seu julgamento final;

- os valores consignados nos autos de infração decorrentes constam, também, em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, gerando "flagrante" duplicidade de cobrança.

Em razão da suposta "contradição" existente entre o descrito nos Termos de Verificação Fiscal e Encerramento, junto com as respostas dadas pela autuada, especialmente a de fl. 38, dada à intimação de fl. 37 "*não conseguimos localizar os restantes dos documentos, ficamos impossibilitados de fazer a escrituração contábil da Empresa, como também de apresentar os livros solicitados por V. sas*" (sic) e, somando-se os questionamentos

apresentados pela impugnante que dizem respeito à análise de sua escrita e documentos, o Despacho/DRJ/SDR nº 99, de 14 de junho de 2002, encaminhou o presente processo à DRF/CAMAÇARI, para realização de diligência objetivando que:

- a) a autoridade fiscal esclarecesse que livros e documentos haviam sido, porventura, apresentados, objeto de posterior devolução;
- b) os quesitos formulados pela impugnante fossem aclarados de forma a expor se as receitas de prestação de serviços foram ou não escrituradas nos livros exigidos segundo a tributação dos resultados pelo lucro real;
- c) o autuante observasse se a empresa mantém escrituração que embase referida forma de apuração;
- d) um parecer conclusivo fosse elaborado, com vistas à contribuinte, para que pudesse haver sua manifestação, se assim desejasse.

No Relatório de Diligência (fls. 204 e 205) as perguntas formuladas no despacho supramencionado foram assim respondidas:

a) o contribuinte não apresentou quaisquer livros contábeis ou fiscais escriturados durante a fiscalização, nem tão pouco comprovantes de receitas e despesas. Os documentos apresentados foram recibos de entrega de declarações do IRPJ e de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, Contrato Social e alterações e DARF;

b) em relação aos quesitos formulados pela impugnante, esclareço que:

1. a escrituração do contribuinte relativa aos anos-calendário de 1996 a 2000 poderia se prestar à apuração do lucro real desde que os valores escriturados fossem comprovados por documentação idônea, o que não ocorreu.

2. as notas fiscais enumeradas no "Quadro Demonstrativo de Notas Fiscais Emitidas" não estavam "perfeitamente individualizadas e lançadas no Competente livro Diário".

c) durante a diligência, depois de intimada e reintimada a apresentar os livros contábeis e fiscais, bem como os documentos que comprovassem sua escrituração (termos e documentos em anexo), o contribuinte apresentou livros Diário relativos aos anos-calendário de 1997 a 2000, contudo, apesar do prazo e prorrogações que lhe foram concedidos, não apresentou os documentos que pudessem comprovar os valores escriturados. Os livros, ora apresentados, evidenciam que a escrituração foi refeita após o início da diligência, conforme Termos de Autenticação da JUCEB, dos livros Diário, todos com a mesma data de 28 de novembro de 2002 (cópias anexas), nas quais as receitas objeto da autuação foram, de fato, escrituradas, bem como valores referentes a custos e despesas sem, contudo, apresentar quaisquer documentos que lhes dêem respaldo.

Em face do exposto, o autuante e também signatário do Relatório de Diligência, conclui "que a escrituração do contribuinte não presta à forma de tributação adotada em suas declarações do IRPJ, qual seja, pelo lucro real, devendo ser apurado, s.m.j., conforme as regras do lucro arbitrado, visto que os livros Diário, embora escriturados, o seu conteúdo não está respaldado por documentação idônea, no que diz respeito aos custos e despesas, imprescindível para apuração do lucro real."

Além do Relatório de Diligência, o processo retornou a esta DRJ/SDR com:

- MPF de Diligência; Termos de Intimação e Respostas da contribuinte; cópias dos Termos de Abertura dos livros Diário (documentos de fls. 206/219).

Consta da fl. 221 Memo nº 044/05/DRF/CCI/Sacat, solicitando o presente processo, justificando a necessidade de análise de pleito da contribuinte que teria alegado duplicidade na cobrança dos débitos constantes do Auto de Infração formalizado neste processo, com débitos inscritos em dívida ativa da União, processos nº 13502.200831/2003-21 e 13502.200044/2004-61.

De acordo com o Despacho DRJ/SDR nº 57, de 01/04/2005, o processo foi enviado à DRF/Camaçari/Ba, tendo sido anexados "Termo de Vista em Processo" Procuração, cópia da identidade da procuradora constituída pela contribuinte, "Solicitação de Cópia de Documentos" e respectivo DARF (fls. 224 a 229).

Analisando a impugnação a Delegacia de Julgamento proferiu acórdão no qual acolheu parcialmente a preliminar de decadência apenas em relação aos fatos geradores do IRPJ e CSLL ocorridos até 30/09/1996 e no mérito julgou procedente em parte o lançamento para cancelar as exigências não decaídas do IRPJ e CSLL tendo em vista que foram tributadas pelo lucro real, enquanto deveriam ter sido lançadas pelo lucro arbitrado. Da referida decisão a próprio Delegacia recorreu de ofício quanto à parcela exonerada.

Cientificado da decisão, o recorrente apresentou recurso voluntário no qual aduziu as seguintes razões:

- Preliminar de Nulidade quanto à distribuição do MPF ao mesmo fiscal e quanto ao esgotamento do prazo para a conclusão do MPF;

- Preliminar de Decadência do PIS e COFINS. Alega que a decisão de Piso considerou o prazo de decadência de 10 anos estabelecido por Lei Ordinária, enquanto que o art. 173 do CTN estabelece o prazo de decadência de cinco anos.

- Reflexos no PIS e COFINS. Alega que como a decisão de Piso considerou inválidos os lançamentos do IRPJ e CSLL, como o PIS e COFINS lançados são deles decorrente, também devem ser considerados indevidos.

- Excesso de Exação. Alega que a DRJ excedeu na cobrança do crédito devido tendo em vista que ampliou a base tributável do PIS e COFINS tendo em vista a

inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98. Contesta, ainda, a aplicação da taxa SELIC.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator *ad hoc*

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, assim deles tomo conhecimento.

Em primeiro lugar há de se informar que o presente voto está sendo elaborado mediante designação deste relator para a confecção da redação do acórdão em face de este não ter sido formalizado pelos então relator e redator designados à época do julgado. Destaque-se, no entanto, que o presente acórdão será formalizado de acordo com as informações da ata de julgamento publicadas na imprensa oficial.

Apresentados os destaques, passemos a analisar os pontos de discordância apresentados nos recursos.

Do Recurso de Ofício.

O recurso de ofício decorre da decisão da Delegacia de Julgamento no que concerne a ter aceitado a decadência do IRPJ relativo aos períodos de apuração ocorridos até 30/09/1996, além do julgamento pela improcedência do lançamento em relação ao IRPJ e a CSLL, tendo em vista que os valores foram lançados pela sistemática do lucro real quando a empresa não possuía contabilidade e livros obrigatórios, o que demandaria o lançamento pelo lucro arbitrado e da repercussão no lançamento do PIS de janeiro e fevereiro/1996, em razão de ter sido lançado pela sistemática do PIS/Repique que leva em consideração o IRPJ devido.

Assim se manifestou a Delegacia de Julgamento a respeito destes temas:

Decadência.

"Ainda preliminarmente, a impugnante afirma que estaria extinto o direito da Fazenda Pública de promover o lançamento do IRPJ referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996, pois, submetendo-se este ao lançamento por homologação, o prazo decadencial teria encerrado em 31/12/2001.

Inicialmente, importa ressaltar que o termo inicial do prazo decadencial do imposto de renda é alvo de controvérsias na doutrina e na jurisprudência tanto judicial quanto administrativa. A controvérsia divide-se em duas grandes correntes, segundo as quais a decadência rege-se ou pelo art. 150,

tese defendida pela impugnante, ou pelo art. 173, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

O artigo 173 do CTN trata da extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, *in verbis*:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O inciso I do dispositivo acima estabelece a regra geral para o dia de início da contagem do prazo decadencial, de onde decorre que para o imposto de renda, na forma de tributação do lucro real mensal, para os fatos geradores, até 31/10/1996, o lançamento poderia ser efetuado dentro do próprio ano-calendário de 1996 e a decadência começa a fluir em 1º de janeiro do ano-calendário seguinte. Já, com relação aos fatos geradores ocorridos em 30/11/1996 e 31/12/1996, para os quais o lançamento só pode ser efetuado no ano-calendário seguinte, a decadência começa a fluir em 1º de janeiro de 1998.

Por outro lado, está pacificado na doutrina e na jurisprudência que o lançamento do imposto de renda é do tipo "lançamento por homologação", no qual o contribuinte tem o dever de apurar o imposto e pagar antes de qualquer ação do Fisco, lançamento este objeto das disposições do art. 150 do CTN, conforme abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Diante do parágrafo 40 acima, em que é estabelecido um lapso de tempo (cinco anos) idêntico ao do prazo decadencial do art. 173 e determina-se a extinção do crédito tributário se a Fazenda Pública não se pronunciar, poder-se-ia acreditar que o prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação contaria da data da ocorrência do fato gerador, não sendo aplicável o art. 173.

Entretanto, analisando o mencionado dispositivo, verifica-se que o artigo 150 está voltado exclusivamente a regular o lançamento por homologação, sem tratar de prazo decadencial para lançamento do tributo, este objeto apenas do art. 173.

Neste sentido, o artigo 150 objetiva conferir definitividade a um pagamento efetuado sem o prévio lançamento de ofício, ou seja, para que o crédito tributário seja extinto pelo pagamento é necessário que ele tenha sido anteriormente constituído e a forma encontrada pelo legislador foi criar a figura do "lançamento por homologação", que não é propriamente um lançamento, mas uma disposição legal para atribuir um crédito tributário a um pagamento efetuado sem a atuação do Fisco.

Tendo em vista o dever do sujeito passivo de apurar e antecipar o pagamento, se não houvesse a figura do lançamento por homologação, tal pagamento não teria um crédito tributário a ele associado, pois, segundo o CTN, o crédito tributário é constituído pelo lançamento e esta atividade é privativa do Fisco.

Diante do exposto, o prazo decadencial é sempre regido pelo art. 173, mesmo no caso dos tributos sujeitos à homologação, pois o prazo estabelecido no parágrafo 4º do art. 150, não trata da decadência do direito de lançamento de ofício da Fazenda Pública, mas de um prazo de homologação tácita que tem o efeito de associar a extinção de um crédito tributário a um pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

Desse modo, para o caso em exame, temos que relativamente aos fatos geradores até 30/09/2006, tendo iniciado a contagem do prazo decadencial em 01/01/1997 — exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter

sido efetuado — o direito para o Fisco constituir o crédito tributário extinguiu-se ao final do ano-calendário de 2001, estando decadente o lançamento do IRPJ relativo a estes fatos geradores, cuja constituição foi efetuada em 16/04/2002, data da ciência do auto de infração.

Referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/1996, não há que se falar em decadência do lançamento constituído em 16/04/2002, pois tendo iniciado a contagem do prazo decadencial em 01/01/1998 — exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado — o direito para o Fisco constituir o crédito tributário só viria se extinguir ao final do ano-calendário de 2002."

Não merece reparos a decisão da Delegacia de Julgamento a respeito do assunto. A tese acolhida foi a da decadência dos lançamentos de IRPJ trimestrais relativos aos fatos geradores ocorridos até 30/09/1996, tendo em vista que a aplicação da hipótese do art. 173, I, do CTN e em razão de o lançamento somente ter sido efetuado em 16/04/2002.

A aplicação da contagem da decadência no caso é correta no entender deste relator. A hipótese do art. 173, I, do CTN é aplicável aos casos de lançamento de ofício e, assim, a contagem do prazo decadencial deve se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ser lançado. Por isso, em relação ao ano de 1996, apenas o lançamento do IRPJ do período de apuração de 31/12/1996, cujo início do prazo de decadência somente se iniciou em 01/01/1998 é que não restou atingido pela decadência.

Pelo exposto, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Da Improcedência dos lançamentos realizados pelo Lucro Real.

Neste ponto a Delegacia de julgamento considerou improcedentes os lançamentos de IRPJ e CSLL dos períodos não decaídos, além dos de PIS/Repique relativos aos meses de janeiro e fevereiro de 1996, tendo em vista que os lançamentos relativos à omissão de receitas que foram cancelados em relação ao IRPJ refletem na base de cálculo do PIS/Repique.

Apresentemos o pronunciamento da Delegacia de Julgamento a respeito.

"Não havendo outras preliminares a serem analisadas, passa-se à análise do mérito da tributação atinente às matérias não alcançadas pela decadência.

A tributação do IRPJ concernente aos fatos geradores ocorridos a partir de 31/12/1996, incidiu sobre as receitas omitidas levantadas durante a ação fiscal, perfeitamente demonstradas nos autos, de acordo com as regras previstas para a apuração do resultado tributável com base no Lucro Real.

A omissão de receitas apontada pela Fiscalização está perfeitamente demonstrada no presente processo. Todavia, à vista dos Termos de Início de Ação Fiscal (fl. 04) e de Reintimação (fls. 36 e 37), das respostas da empresa (fls. 34, 35 e 38), do Relatório de Diligência (fls. 204 e 205), dos Termos de Intimação emitidos por ocasião da diligência e respectivas respostas (fls. 207/211), observa-se estar evidenciado que, à época em que foi efetuado o lançamento em questão, relativamente ao período autuado, a pessoa jurídica não preenchia os requisitos exigidos pela legislação, para que seus resultados

tributáveis fossem apurados com base no Lucro Real, uma vez que não mantinha os livros e documentos da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais a que estava obrigada por força do disposto no artigo 251 do RIR/1999.

Assim, por imposição legal expressa, contida no artigo 530, também do RIR/1999, o IRPJ devido nos períodos de apuração objeto da autuação deveria ter sido determinado com base nos critérios do Lucro Arbitrado, fato este reconhecido pelo próprio autuante, no Relatório de Diligência.

Diante do exposto, a tributação do IRPJ, não atingida pela decadência, não deve prosperar por estar em desacordo com as regras de tributação de regência.

Pelas mesmas razões de mérito expostas acima, também deve ser afastada a tributação relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social — Pis/Repique concernente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 1996, tem por base de cálculo o IRPJ — que, independentemente de ter sido alcançado pela decadência, no mérito, não prosperaria, pois, conforme já comentado, foi apurado em desacordo com a legislação fiscal de regência. Logo, deve ser afastada a tributação do Pis nos referidos períodos de apuração."

Da análise do que foi decidido pela Decisão de Piso constata-se que a motivação do julgamento pela improcedência do lançamento decorreu do fato de ter sido considerado que analisadas as peças processuais verificou-se a inexistência de escrituração fiscal e dos livros obrigatórios pela empresa, assim, pela leitura realizada por àquela Delegacia, o lançamento, obrigatoriamente, deveria ter sido realizado pela sistemática do lucro arbitrado e não pelo lucro real, como realizado.

Entendo pertinente a decisão de Piso neste ponto.

Ante a inexistência de escrituração fiscal e dos livros obrigatórios às empresas que são obrigadas ao lucro real, não sendo possível a apuração do lucro real, seria obrigatória a tributação do IRPJ pela sistemática do lucro arbitrado.

Assim não procedeu a fiscalização. O lançamento foi realizado pelo lucro real quando, na hipótese, era obrigatória a incidência do arbitramento dos lucros para fins de tributação. Por estas razões, entendo correta a decisão de piso que considerou improcedentes os lançamentos de IRPJ e CSLL não atingidos pela decadência e os reflexos no PIS/Repique de janeiro e fevereiro/1996.

Por estas razões, também neste ponto voto no sentido de negar provimento apo recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

Passamos, agora, à análise dos pontos de recurso apresentados pelo recorrente em sua peça.

- Preliminar de Nulidade quanto à distribuição do MPF ao mesmo fiscal e quanto ao esgotamento do prazo para a conclusão do MPF;

Neste ponto o recorrente apresenta as mesmas razões de recurso apresentadas quando da impugnação ao lançamento. Analisando a decisão de Piso no que respeita a este ponto entendo que a análise foi suficientemente abrangente a demonstrar a insubsistência da apontada nulidade pelo recorrente. Assim, aproveito os fundamentos demonstrados na decisão de Piso para utilizá-los como razões de decidir o presente ponto do recurso.

Quanto à alegação de nulidade, cabe inicialmente aduzir que a única hipótese prevista de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não se aplica à presente situação, eis que a legislação em vigor conferiu ao Auditor-Fiscal da Receita Federal competência exclusiva para a realização do lançamento, o que foi aqui efetivado com a lavratura dos autos de infração.

A impugnante afirma que o lançamento padece de vício grave, qual seja, a sua lavratura por autoridade incompetente, tendo em vista que o Auditor-Fiscal que o praticou — designado no 2º MPF, emitido em 13/03/2002, destinado à conclusão dos trabalhos — foi o mesmo a quem coube a condução dos trabalhos do 1º MPF emitido em 16/08/2001, que já havia sido extinto por decurso de prazo, o que é vedado pelo artigo 16, parágrafo único da Portaria nº 3.007, de 2001.

O MPF foi criado pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, com fundamento no art. 190, inciso III do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 227, de 03 de setembro de 1998; art. 196 do Código Tributário nacional (CTN), e art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3, de 24 de setembro de 1999, tendo em vista a necessidade de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais. No ano de 2002, o MPF era regido pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001 e atualmente vigora a Portaria RFB nº 4.328, de 05 de setembro de 2005.

A Portaria SRF nº 3.007, de 2001, em seus artigos 12 a 16, dispõe *in verbis*:

Art. 12. *Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

- I- cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;
- II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. *A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.*

§ 1º A prorrogação de que trata o caput far-se-á por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

§ 2º Após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, **lei não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.**

Obs: Os destaques não constam do original.

No caso em comento, observe-se que em 16/08/2001 foi emitido o MPF nº 05104002001000567, determinando procedimento de fiscalização na contribuinte, referente aos períodos de apuração ocorridos de 01/1996 a 12/1996, e para executá-lo foram designados os Auditores Fiscais Daniel Meira (como supervisor) e Marcos Coutinho Vianna, autorizados a praticar, isolada ou conjuntamente, todos os atos necessários à sua realização.

Já o MPF nº 05.1.04.00-2002-00017-0, emitido em 15/03/2002, determinou procedimento de fiscalização na contribuinte, referente aos períodos de apuração ocorridos de 01/1996 a 12/2000, sendo indicado para a sua execução apenas o Auditor-Fiscal Daniel Meira.

Assim, não é verdadeira a afirmação da impugnante de que no segundo MPF foi atribuída a mesma finalidade contida no 1º MPF e, a rigor, a indicação dos responsáveis pela execução, também não é a mesma. Portanto, não é seguro concluir que a situação aqui configurada enquadra-se na vedação expressa no artigo 16, parágrafo único, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

Além disso, o processo administrativo fiscal (PAF), na esfera federal, tem regime jurídico próprio, estampado no Decreto nº 70.235, de 1972, ao qual atribui-se status de lei e em seu artigo 59 estão previstos os únicos casos de nulidade como já comentado anteriormente neste Voto e em função do disposto no inciso 1, a discussão se estabeleceria em tomo da competência do auditor que procedeu ao lançamento em face da alegada invalidade deste em decorrência de vício na emissão de MPF.

A competência do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF) é trazida pela Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002:

Art. 6º Silo atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I- em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;

b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem como em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados;

d) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas; e

e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal;
e

H - em caráter geral, as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal,

Obs: Os destaques não constam do original.

Verifica-se que o desenvolvimento do procedimento fiscal e a atividade de lançamento do crédito tributário compõem a competência do AFRF legalmente estabelecida.

A SRF não pretendeu, com a publicação das Portarias nº 1.265, de 1999 e nº 3.007, de 2001, restringir a competência do detentor do cargo de Auditor

Fiscal da Receita Federal (AFRF), o que só a lei poderia fazer, mas sim disciplinar a atuação do órgão visando alcançar uma maior eficiência, buscando a excelência de resultados.

O próprio instrumento utilizado, a Portaria, é fórmula pela qual autoridades de nível inferior ao de Chefe do Executivo, sejam de qualquer escalão de comandos que forem, dirigem-se a seus subordinados, transmitindo decisões de efeito interno, quer com relação ao andamento das atividades que lhes são afetas quer com relação à vida funcional dos servidores, ou, até mesmo, por via delas, abrem-se inquéritos, sindicâncias, processos administrativos, segundo lição de Celso Antônio Bandeira de Mello.

O Mandado de Procedimento Fiscal nada mais é do que uma ordem para que determinado AFRF execute um procedimento fiscal em relação a um contribuinte específico.

Esta ordem é científica ao contribuinte, mas em nada altera a competência legal do fiscal, acima apontada.

Tendo sido constatada a existência de irregularidade, é o AFRF obrigado a adotar os procedimentos legais pertinentes, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 e § único do CTN:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifei)

Fica clara a proteção que a Lei Complementar dá ao crédito tributário, e o Decreto regulador do PAF não age diferente, indo ao limite entre o interesse individual e o coletivo, afastando da tributação apenas os fatos em que o direito de defesa seja violado no processo, ou pela incompetência do agente que procedeu à auditoria.

Portanto, o procedimento fiscal está plenamente sustentado pela norma legal, motivo pelo qual **rejeito a alegação de nulidade.**

Da análise das nulidades apontadas pelo recorrente em relação ao fiscal responsável pelo procedimento e os MPF's emitidos para autorização do mesmo, demonstra-se que não ocorreu nenhuma nulidade, até mesmo porque o MPF é instrumento de controle da atividade da administração, servindo para evitar procedimentos indevidos contra o contribuinte.

A nulidade de um procedimento, para ser passível de declaração nestes termos deve ocasionar uma violação ao pleno exercício de direito de defesa da empresa no caso. Analisando-se a situação dos autos não se demonstra a existência de nenhuma violação que tenha ocasionado prejuízos na defesa do contribuinte, razão pela qual comungo com o entendimento apresentados pela Decisão de Piso, que passam a constar como fundamentos de decidir deste voto.

Pelo exposto, dadas as considerações acima, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

- Preliminar de Decadência do PIS e COFINS. Alega que a decisão de Piso considerou o prazo de decadência de 10 anos estabelecido por Lei Ordinária, enquanto que o art. 173 do CTN estabelece o prazo de decadência de cinco anos.

Em relação a esta preliminar de decadência o recorrente alega que a decadência a ser implementada deve ser contada com o prazo do art. 173, I, do CTN e não com o prazo estabelecido por Lei Ordinária que trata dos débitos previdenciários.

A este respeito, entendo assistir parcial razão ao contribuinte.

Na verdade, considerando este relator que os lançamentos de PIS e COFINS foram realizados na forma de reflexos quanto aos lançamentos de IRPJ, entendo que a sorte que levou à consideração da decadência do IRPJ pela decisão de Piso, que alcançou os créditos tributários de IRPJ com fatos geradores ocorridos até 30/09/1996, deve ser refletida nos lançamentos de PIS e COFINS que lhe são decorrentes.

Entendo neste sentido em razão da obrigatória reflexão das decisões tomadas a respeito da subsistência dos lançamentos do IRPJ, assim, como são do lançamento em si, nos demais tributos decorrentes.

Assim, se os lançamentos de PIS e COFINS decorreram dos lançamentos de IRPJ e se estes foram considerados decaídos até o fato gerador de 30/09/1996, inclusive, há de se aplicar a decorrência da consideração da decadência aos lançamentos de PIS e COFINS.

Por estas razões, neste ponto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para considerar decaídos os lançamentos de PIS e COFINS cujos fatos geradores ocorreram até 30/09/1996.

- Reflexos no PIS e COFINS. Alega que como a decisão de Piso considerou inválidos os lançamentos do IRPJ e CSLL, como o PIS e COFINS lançados são deles decorrente, também devem ser considerados indevidos.

Neste ponto o recorrente alega que em relação ao PIS e COFINS, como os lançamentos foram realizados como decorrentes dos lançamentos de IRPJ, se os lançamentos do IRPJ foram considerados improcedentes, assim devem ser considerados os lançamentos do PIS e COFINS de todos os demais períodos não atingidos pela decadência.

Ocorre que, excluído o efeito da decadência, a decorrência dos lançamentos do PIS COFINS não é absoluta. Explico.

Os lançamentos de PIS e COFINS ocorreram em razão da hipótese de omissão de receitas constatada pela fiscalização. Verificada a omissão, foram realizados os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas omitidas.

No entanto os lançamentos de IRPJ e CSLL foram julgados improcedentes não porque deixou de existir a omissão, mas sim porque diante da omissão, a fiscalização realizou os lançamentos pela sistemática do lucro real, quando deveriam ter sido efetuados pela sistemática do lucro arbitrado. Assim, em verdade a insubsistência do lançamento em relação ao IRPJ não reflete no PIS e COFINS em função de que as receitas omitidas que serviram de base para os lançamentos de PIS e COFINS permaneceram incólumes.

Ora, existindo a omissão de receitas, deve ser realizado o lançamento do PIS e COFINS que deveriam ter sido recolhidos sobre as receitas omitidas.

Por estas razões, a improcedência do lançamento do IRPJ não tem como se refletir para fins de cancelar as exigências do PIS e COFINS.

Pelo exposto, neste ponto nego provimento ao recurso.

Excesso de Exação. Alega que a DRJ excedeu na cobrança do crédito devido tendo em vista que ampliou a base tributável do PIS e COFINS tendo em vista a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98. Contesta, ainda, a aplicação da taxa SELIC.

Neste ponto o recorrente alega que a decisão de Piso manteve os lançamentos relativos ao PIS e COFINS com a base tributável incorreta, vez que não considerou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da lei nº 9.718/98.

Ora, os lançamentos de PIS e COFINS não atingidos pela decadência se referem à omissão de receitas por parte da empresa. Não existe nenhuma informação no conjunto de peças processuais, nem mesmo alegação do contribuinte neste sentido, de modo a demonstrar que as receitas omitidas não se referem a receitas da atividade normal da empresa.

Para que se pudesse aplicar a exclusão de receitas que não compunham o faturamento da empresa, far-se-ia necessário que o contribuinte demonstrasse e provasse que as receitas omitidas, ou parte delas, não compunham o faturamento da empresa, ou seja, não decorriam de duas atividades regulares.

Não existindo nenhuma prova neste sentido que tenha sido apresentada pelo recorrente não há como se lhe acatar o pedido, haja vista que esta questão é de matéria eminentemente probatória.

Em relação à aplicação da Taxa SELIC, a aplicação desta taxa como forma de atualização monetária encontra respaldo nas normas legais que determinam a atualização do crédito tributário pago em atraso.

Assim, não pode este Conselho julgar recursos contra disposição expressa de Lei, posto ser uma vedação legal de sua atuação.

Apenas o Poder Judiciário, em razão de reserva legal, pode decidir contra a aplicação de norma regularmente editada.

Por estas razões, também neste ponto nego provimento ao recurso.

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reconhecer a decadência dos lançamentos de PIS e COFINS relativos aos períodos ocorridos até 30/09/1996.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator *ad hoc*

Tendo sido designado para apresentar a redação do voto vencedor, passo à concretização da tarefa.

O Conselheiro relator do presente processo considerou que, em relação aos lançamentos de PIS e COFINS, estariam decaídos apenas os lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos até 30/09/1996, em razão de aplicar a estes créditos tributários a reflexão da decadência dos lançamentos de IRPJ.

Discordo da opinião do Conselheiro relator neste ponto.

A contagem do prazo decadencial do IRPJ é diferente da contagem do mesmo prazo para o PIS e COFINS.

Em verdade, no presente caso, ao contrário do entendimento proferido pela Decisão de Piso, entendo que para a contagem do prazo decadencial há de incidir a norma do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista a existência de pagamentos realizados pela empresa e a homologação do lançamento após decorridos cinco anos do pagamento.

Por isso, a contagem do prazo decadencial deve se iniciar a partir do mês seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores, se completando com o decurso de cinco anos sem a realização dos lançamentos.

Processo nº 13502.000183/2002-24
Acórdão n.º **1401-000.285**

S1-C4T1
Fl. 361

No presente caso o lançamento ocorreu apenas em abril/2002, desta forma, considerando-se que os lançamentos de PIS e COFINS são mensais, estariam decaídos os lançamentos relativos aos períodos de apuração ocorridos até março de 1997, tendo em vista que o prazo decadencial se completou em março de 2002, sem a intimação do lançamento.

Assim, discordando do Conselheiro relator, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para considerar decaídos os lançamentos de PIS e COFINS relativos aos períodos de apuração ocorridos até março de 1997, tendo em vista que o prazo de homologação táctica completou-se em março de 2002, restando decaído o lançamento relativo a estes período, vez que somente foi realizado em abril de 2002.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator *ad hoc*