



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

Processo nº 10670.000671/2004-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-001.881 – 1ª Turma Especial
Sessão de 22 de maio de 2013
Matéria Auto de Infração
Recorrente MASTER SANTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VICIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização, logo, eventual falha formal existente na sua emissão e/ou prorrogação não implica nulidade do auto de infração, lavrado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do CTN e dos arts. 9º e 10 do PAF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo. Inadmissível a mera alegação da existência de um direito.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I - Pelo voto de qualidade negou-se provimento a uma preliminar de nulidade do auto de infração levantada de ofício pelo Conselheiro Sidney Eduardo Stahl em face de vício do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Os Conselheiros Flávio de Castro Pontes, José Luiz Feistauer de Oliveira e Marcos Antônio Borges entenderam que esta preliminar não é uma questão de ordem pública e não poderia ser aventada de ofício, além de não reconhecerem quaisquer vícios no MPF. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que reconheciam a nulidade. II - Por unanimidade de votos, no mérito, negou-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES, Assinado digitalmente em 29/07/2013

por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assinado

o digitalmente em 12/07/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES

Impresso em 30/07/2013 por EUNICE AUGUSTO MARIANO - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10670.000671/2004-73
Acórdão n.º **3801-001.881**

S3-TE01
Fl. 538

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

(assinado digitalmente)

MARCOS ANTÔNIO BORGES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Luiz Feistauer de Oliveira, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Flávio de Castro Pontes (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 25.06.2004, decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.08.00- 2003-00251-0(fl. 01/02) que analisou a escrituração fiscal/contábil da Contribuinte, através do qual são exigidos débitos referentes ao PIS/PASEP no montante total de R\$ 2.970,34 (dois mil novecentos e setenta reais e trinta e quatro centavos), com base nos seguintes argumentos:

“I) PIS - FATURAMENTO

Recolhimento a menor da Contribuição para o programa de integração social, PIS, relativa aos períodos de apuração dezembro/98, fevereiro/99 a fevereiro/2000, maio/2000 a novembro/2002.

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores apurados a partir de livros contábeis e demonstrativos do contribuinte e os declarados em DCTF's/recolhidos. Isto posto, o contribuinte foi intimado a justificar as diferenças apuradas, conforme item 11 do termo de intimação lavrado em 16/06/2004. O contribuinte não justificou as diferenças apuradas na ação fiscal, conforme resposta Aquele termo protocolizada em 21/06/2004.

Na apuração da base de cálculo relativa aos períodos de apuração ocorridos a partir de jan/2002, o contribuinte excluiu receitas relativas a produtos com tributação monofásica, na forma da lei 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Foram considerados os valores informados pelo contribuinte no demonstrativo protocolizado em 16/04/2004.

Todavia, o contribuinte não comprovou as vendas de produtos com tributação monofásica relativas aos períodos de apuração agosto/2002 e setembro/2002. Assim sendo, foi intimado a apresentar os documentos comprobatórios, conforme item 12 do termo de intimação lavrado em 16/06/2004. O contribuinte não comprovou estas vendas. Desta forma, foram glosadas as exclusões relativas agosto/2002 e setembro/2002.

A apuração da base de cálculo, os pagamentos efetivados e a apuração dos débitos de PIS não declarados/recolhidos encontram-se discriminadas nos demonstrativos a seguir relacionados, que fazem parte integrante deste auto de infração:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO PIS;

PAGAMENTOS

DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA.

Apuração pelo contribuinte de saldo credor a maior de Contribuição para o programa de integração social, PIS NÃO

CUMULATIVO, relativo aos períodos de apuração dezembro/2003 a março/2004.

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foi constatada divergência entre o valor do PIS NÃO CUMULATIVO apurado a partir de livros contábeis e demonstrativos apresentados pelo contribuinte e os declarados em DCTF's/ recolhidos, referente aos períodos de apuração dezembro/2003 a março/2004.

Nos períodos de apuração janeiro/2004 e fevereiro/2004, o contribuinte excluiu na apuração da base de cálculo do PIS os valores de R\$ 19.731,31 e R\$ 19.785,04, respectivamente. Estes valores foram apurados com a aplicação sobre as vendas dos percentuais de 17% e 11,5%, que correspondem aos percentuais de aquisições de produtos para revenda com tributação monofásica, na forma da lei 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nos meses de janeiro/2004 e fevereiro/2004, respectivamente conforme informação prestada pelo contribuinte em 22/06/2004, a seguir transcrita:

"Declara que nos meses de janeiro/2004 a março/2004, foi excluído de suas receitas para apuração da base de cálculo do PIS não cumulativo e da COFINS não cumulativo, as vendas já retidas o PIS e a COFINS com base na proporção das compras das mercadorias nesses meses, uma vez que neste período não havia implantado o programa nos equipamentos de cupom fiscal (ECF) a individualização das saídas de mercadorias já retidos o PIS e a COFINS."

Foram glosadas as exclusões de vendas de produtos com tributação monofásica nos meses de janeiro/2004 e fevereiro/2004, por falta de previsão legal para exclusão apurada com base em valores estimados.

Em virtude das infrações apuradas, constatou-se que nos meses de dezembro/2003 a março/2004 o contribuinte apurou e informou no DACON saldos credores a maior. Isto posto devem ser retificados os saldos credores de PIS NÃO CUMULATIVO relativos a estes períodos de apuração.

A apuração da base de cálculo, dos saldos credores e das divergências entre os valores apurados de ofício e os declarados no Demonstrativo de apuração de contribuições sociais - DACON - encontra-se discriminada nos demonstrativos a seguir relacionados, que fazem parte integrante deste auto de infração:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO E DA SITUAÇÃO FISCAL APURADA - PIS NÃO CUMULATIVO RELATIVO A DEZ/2003;"

Inconformada, apresentou sua Impugnação (fls. 470/480), em 26/07/2004, cujas razões, devidamente expostas no acórdão da DRJ consistiram basicamente em: (i)

nulidade do lançamento, (ii) inconsistências das supostas divergências apuradas e (iii) Inconsistência da glosa relativa aos meses de janeiro e fevereiro/2004.

Com relação à falta de apresentação dos documentos que comprovam as receitas obtidas com produtos de tributação monofásica alegou que reconhece que realmente não apresentou esses comprovantes às autoridades fiscais. Todavia, só não o fez por caso fortuito, alheio à sua vontade, decorrente de um furto em suas instalações.

A impugnação foi julgada improcedente através da seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

NULIDADE - Inocorrência - O lançamento com base nos preceitos legais, bem como a observância do amplo direito de defesa, afasta a hipótese de nulidade do lançamento.

DIVERGÊNCIAS NAS INFORMAÇÕES - Cabível o lançamento da contribuição quando são verificadas divergências nas informações constantes nos livros contábeis e fiscais e aquelas informadas pela interessada nas DCTF/DIPJ.

PIS - Faturamento - Deve ser mantido o lançamento decorrente da não comprovação da exclusão de receitas decorrente de venda de produtos com tributação monofásica.

PIS - Não-cumulativo - Nos termos da Lei nº 10.637/2002, a interessada tem direito à exclusão da base de cálculo do PIS, as receitas decorrentes das vendas de produtos com tributação monofásica, na forma da Lei nº 10.147/2000.

Entretanto, não há previsão legal para que o valor a ser excluído seja apurado com base em estimativa. Logo, deve ser mantido o lançamento decorrente da não comprovação da exclusão de receitas decorrente de venda de produtos com tributação monofásica.

Lançamento Procedente”

Insurgindo-se contra o indeferimento de seu pleito, apresenta o presente Recurso Voluntário alegando em síntese os mesmos pontos levantados na impugnação.

É o Relatório

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Verificando-se o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.08.00-2003-00251-0 de fls. 01/02 constatei que a fiscalização recebera a atribuição para apurar expressamente o IRPJ, não a contribuição objeto de autuação.

Apesar de uma parte das Turmas do Conselho se posicionarem no sentido de que eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal, pois o MPF é “mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público”, ousou dela discordar.

A competência do auditor-fiscal no procedimento de fiscalização está sob a égide preliminar do artigo 37 da Constituição Federal, assim expresse:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)

Esse artigo nos remete ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente seu parágrafo único, com a seguinte redação:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Essa atividade é em decorrência do princípio da legalidade expresse no artigo 37 da Constituição Federal e do disposto no Código Tributário Nacional, plenamente vinculada.

Não poderia deixar de ser. Ante o princípio da vinculação dos atos administrativos, a autoridade competente deve agir atendo-se aos limites impostos pela norma, no dizer de Hely Lopes Meireles¹:

Atos vinculados ou regradados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pelo Poder Público para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim o requerer o interessado.

Conforme ensina Lourival Vilanova² “o direito é o instrumento do Estado para realizar seus fins”.

A norma estabelece também que o lançamento realizado pela autoridade deve ocorrer no limite de sua competência e a competência do Auditor-Fiscal está expressa no artigo 6º da Lei 10.593/2002, com a redação modificada pela Lei 11.457/2007, assim expresse (sem grifos no original):

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

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

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

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

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

Como se vê, novamente a norma se refere a definição legal, vinculando o ato do Auditor.

Como se sabe, com a edição do Decreto autorizador e da Portaria SRF 1.265,

de 22 de novembro de 1999, foram alteradas as normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Os procedimentos de ofício passaram a demandar prévia emissão de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Esta portaria estabeleceu ainda diversas regras relacionadas à emissão do MPF, tais como as situações em que o MPF poderia ser emitido depois de iniciado o procedimento fiscal (art. 5º), os casos em que era prescindível (art. 11) e a obrigatoriedade de notificação ao contribuinte quando do início da ação fiscal (art. 42).

Essa vinculação junto a Receita Federal do Brasil está expressa, ainda, na Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que tomo aqui como ato normativo expedido pela autoridade administrativa, expresso no artigo 100 do Código Tributário Nacional, cito alguns de seus artigos, sublinhando o que pretendo destacar:

***Art. 2º** Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

...

***Art. 7º** O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e

VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do

procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.

§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 4º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 5º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPF-F deverá identificar a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.

§ 7º O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPF-F poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas.

...

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

Posteriormente a Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, que revogou a Portaria RFB nº 11.371/2007, estabeleceu que:

Art. 2º Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:

F), para instauração de procedimento de fiscalização; e

II – Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPF-D), para realização de diligência.

Art. 3º Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.

E ainda:

Art. 6º O MPF será emitido, observadas as respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

I - Coordenador-Geral de Fiscalização;

II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira;

III - Superintendente da Receita Federal do Brasil;

IV - Delegado da Receita Federal do Brasil;

V - Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil;

VI - Corregedor-Geral;

VII - Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação; ou

VIII - Coordenador-Geral de Programação e Estudos.

§ 1º As autoridades indicadas nos incisos IV e V somente poderão emitir MPF no âmbito de suas respectivas áreas de competência.

§ 2º As autoridades indicadas nos incisos VI, VII e VIII e o Delegado da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária somente poderão emitir MPF-D.

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado

(fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do responsável pela equipe a que está vinculado o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil referido no inciso V; e

VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade emitente e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo estas alcançar os fatos geradores relativos aos últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos respectivos Anexos I e II a esta Portaria.

Corroborando o entendimento a respeito da necessidade de emissão prévia de MPF que contemple todos os elementos dessa delegação de competência para fins de validação do procedimento fiscal, cabe transcrever o artigo 20 da Portaria SRF 3.007, de 26 de novembro de 2001, que substituiu a Portaria 1.265/99:

Art. 20. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 22 do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento, fiscal em si.

Esse procedimento decorre da necessidade de instrução dos autos de infração expresso na artigo 9º do Decreto 70.235, que rege o processo administrativo fiscal e que determina que os elementos de prova — e decorrentes do MPF — devem instruir o próprio auto, assim expresso:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Registre-se que como o procedimento fiscal inicia-se, em face do disposto no artigo 7º do Decreto 70.235/1972, do primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto o MPF já faz parte integrante e obrigatória do procedimento de lançamento, sem o qual, haverá nulidade.

O MPF é, portanto, um ato administrativo capaz de dar início ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente

para o exercício da fiscalização. É, pois, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, entre eles o lançamento.

Vê-se que toda a conduta do auditor fiscal é delimitada pelo MPF, cabendo-lhe apenas cumprir o ordenado, sendo que todos esses pressupostos de validade são cumulativos e obrigatórios, dado o princípio da legalidade.

Em verdade, o MPF é um ato formal por meio do qual a Administração Tributária estabelece os limites em que determinada ação fiscal será executada, condição indispensável para a plena validade e legitimidade do lançamento fiscal, no exercício da competência fiscal atribuída pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. Tal documento, aliás, nasceu com o objetivo principal de ordenar o exercício das atividades da fiscalização na busca dos resultados programados pela administração tributária, para que critérios objetivos e atos regrados dos gestores da administração tributária, medida essa de cunho organizacional imprescindível para que sejam observados os demais princípios e diretrizes que norteiam a gestão da *res publica* substituíssem a liberalidade, a conveniência e outros critérios pessoais dos agentes do Fisco.

Aliás, conforme ensina o Professor José Antônio Minatel (Processo Administrativo Fiscal - Vol. VI – Ed. Dialética), *MANDADO traduz uma determinação de fazer, uma ordem exteriorizada por autoridade hierarquicamente superior a um subordinado. Assim, o instrumento criado tem como missão transmitir uma ordem do mandante ao mandatário para execução de atividade determinada, identificada pela locução procedimento fiscal, assim entendida a prática de atos administrativos voltados para a finalidade específica de cumprimento das obrigações tributárias.*

Se assim é, entender que o MPF é um mero instrumento de controle interno do fisco nada mais é que desconsiderar o objetivo inicial deste documento criado pelo Poder Executivo, desnaturando sua aplicação. Aliás, quando um auto de infração é lavrado com um objeto maior que o inicialmente autorizado no MPF, o que se tem é a insubordinação do fiscal ante à ordem de seu superior hierárquico.

E não se diga que tal entendimento levaria à impossibilidade de a fiscalização lavrar autos de outros tributos não contidos no MPF, visto que a própria legislação prevê a possibilidade de o fiscal solicitar MPF complementar. Na medida em que há meios de cobrar posteriormente tributos não previstos inicialmente no MPF original, não se pode conceber a prática de tornar desimportante os termos e limites postos por um documento que foi criado com o objetivo precípuo de dar segurança jurídica ao Fisco e ao contribuinte.

É expresso na norma que a vinculação estará na dependência de ato circunstanciado e especial, **emanado de superior hierárquico, que confira tal poder ao auditor-fiscal.**

Evidencia-se isso em decorrência do disposto na Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB em face da competência delegada pelo Decreto nº 7.696, de 6 de março de 2012, no qual se especificam as autoridades competentes autorizar os atos mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal³, nenhuma outra pode emití-lo e o subordinado não pode desrespeitá-lo.

O MPF é assim ato autorizado por superior hierárquico sem o qual os posteriores serão nulos.

A nulidade decorre do disposto no artigo 59⁴ do Decreto nº 70.235 porque a emanção de MPF de modo irregular, quer seja por ser incompleto quanto aos seus elementos, quer seja inespecífico não torna o auditor competente para realizar o ato e nem nos diga que essa competência decorre da Lei, especificamente do artigo 142 do Código Tributário Nacional, porque o artigo 142 determina que compete privativamente à autoridade administrativa fazer o lançamento e não que compete à qualquer autoridade, de modo que se um agente de trânsito, um policial civil ou qualquer autoridade outra não detentor de tal poder fizesse o lançamento, declararíamos, evidente, por unanimidade a nulidade do lançamento – e isso vale também para o auditor desprovido de poderes para lançar tributos para os quais o seu superior não lhe outorgou poderes para fiscalizar.

A indicação da autoridade, qual o tributo e qual o período fiscalizado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal, como previsto em portaria, é norma garantidora da liberdade do Auditor Fiscal atuar. Caso ele verifique irregularidade fora dos limites autorizados nada obsta que ele represente ao seu superior para que amplie os poderes inicialmente conferidos. Está na norma.

Expõe o Prof. Doutor Eurico Marcos Diniz de Santi⁵ uma preciosa lição:

Quando o art. 142 dispõe em seu parágrafo único que a “atividade de lançamento é vinculada e obrigatória”, prescreve como devem ser arrançados os pressupostos do suporte fático do ato-norma de lançamento.

Nos atos administrativos vinculados existe prévia e objetiva tipificação legal do único comportamento possível da administração em face de dado fato jurídico.

Anteriormente, no mesmo livro⁶, expõe o ilustre doutrinador:

O ato-norma para ingressar no ordenamento jurídico como norma válida requer fato administrativo suficiente, que a seu turno pressupõe: (i) a autoridade competente, (ii) a publicidade ou formalização normativamente prevista, (iii) a ocorrência do motivo do ato e (iv) o procedimento previsto em lei.

Neste sentido, procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou instantânea, sequencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para a edição do ato-norma administrativo.

Procedimento é o fato jurídico que ordena a prática de atos de criação e aplicação do direito, na produção de atos administrativos, judiciais ou legislativos. É a forma que o direito encontrou para controlar o “processo” de criação do direito no

⁴ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

⁵ Lançamento Tributário, 1996 Ed. Max Limonad, p. 142.

⁶ págs. 129 e 130.

exercício das respectivas funções estatais.

Tenho, ainda, que lembrar o que aponta o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello⁷ com relação aos procedimentos administrativos:

Nos procedimentos administrativos, os atos previstos como anteriores são condições indispensáveis à produção dos subsequentes, de tal modo que estes últimos não podem validamente ser expedidos sem antes completar-se a fase precedente. Além disso, o vício jurídico de um ato anterior contamina o posterior, na medida que haja entre ambos um relacionamento lógico incindível.

Acerca do MPF, são importantes as lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López⁸:

A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.”

Com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o mandado (exercício da ordem de mandar) e dá a competência para agir em nome do Fisco.

Esse instrumento foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de legitimar e melhor controlar as ações dos seus agentes e a legalidade dos respectivos atos.

O MPF estabelece mais que o limite de atuação do fiscal; estabelece o limite da responsabilidade de colaboração do contribuinte no procedimento de fiscalização, mesmo porque antes da ciência do MPF não pode ser o contribuinte compelido a colaborar com a fiscalização, salvo por intermédio das obrigações acessórias legalmente instituídas.

E longe de ser mero ato de controle interno, o MPF é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subsequentes, entre ele e o lançamento.

É a própria administração que estabeleceu o procedimento, seu mecanismo, proceduralização e hierarquia. Determinou, também, como modificá-lo (artigo. 9º). Se não fosse vinculatório para nada serviria. Bastaria ao fiscal informar um protocolo ao contribuinte a fim de que averiguasse a inexistência de fraude.

Mas não é somente esse o requisito que a norma lhe impõe.

Expressa o próprio executivo, na mensagem de veto nº 11/2001 ao o Projeto

⁷ Elementos de Direito Administrativo, 1ª Ed., 5ª Tiragem, Editora Revista dos Tribunais, 1986, pág. 72.

⁸ Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112.

de Lei nº 112, de 2000 (nº 3.756/2000 na Câmara dos Deputados, que buscava permitir que a Receita Federal utilizasse informações referentes à CPMF, para verificação da existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições), que pretendeu alterar o artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 (Lei 10.174/2001⁹), do seguinte modo:

Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.

Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por meio da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.

Sublinhei o entendimento claro acerca do MPF porque qualquer alteração implica na necessidade de informar-se o fiscalizado e, conseqüentemente, de ampliação dos poderes hierarquicamente ordenados.

Como procedimento é obrigatório dentro de seus limites para a administração, quer seja previsto em Lei, Instrução Normativa, Portaria ou qualquer outra norma, obriga a administração ante a impossibilidade de ser ato meramente discricionário.

É inegável que existe para o contribuinte um dever de pagar tributos. Todavia, a cobrança de tributos em um Estado Democrático de Direito deverá respeitar e obedecer aos Magnos princípios estabelecidos constitucionalmente para que seja preservada a ordem jurídica.

No sentido de realizar os desígnios constitucionais, o nosso ordenamento jurídico não aceita qualquer cobrança ou imposição de penalidade sem que sejam cumpridas todas as exigências e procedimentos previstos na legislação tributária, lei e atos reguladores infralegais, salvo quando manifestamente ilegais. Na fixação de regras procedimentais são relevantes as normas da legislação tributária, mesmo quando infralegais, pois essas normas são

⁹ Art. 11.

"§ 3º. A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores. (NR)"

complementares das leis tributárias de acordo com os artigos 96 e 100 do CTN.

Disciplinando os poderes da administração tributária e, especificamente da fiscalização, o artigo 194 do Código Tributário Nacional, dispõe que:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

...

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências 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.”

Enfim, as normas infralegais podem criar regras com vistas a exigir a necessidade de mandato de representação específico para a prática de atos e início de procedimentos fiscais.

Quando colocada em portaria a exigência de autorização expressa para que o agente fiscal possa atuar ou praticar determinado ato, a falta dessa autorização transforma a competência geral em incompetência específica para atuar no caso concreto. Todavia, não lhe retira a competência geral que permanecerá apta a ser exercida em outro caso para qual tenha havido a regular indicação e autorização.

O agente público só poderá agir nos específicos termos do mandato que lhe for conferido.

Se um agente público/fiscal pratica ato sem autorização expressa do seu superior hierárquico estará ele agindo sem competência no caso concreto, portanto, quaisquer atos por ele executados serão nulos.

O MPF constitui, por um lado, um direito do contribuinte de não ser invadido sem limites e sem controle por parte do fiscal. Esse, o fiscal, será limitado e controlado, por certo período de tempo e com objetivos claros e concisos, respondendo, ainda, o seu superior, que emanar a ordem solidariamente com ele.

Constitui, ainda, um dever do contribuinte, porque lhe especifica o limite do seu dever de colaboração, com base no artigo 142 ou 149 do Código Tributário.

É a própria concreção, a solidificação do Princípio da Segurança Jurídica.

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva.

A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada expressa no art. 5º, inciso XXXVI.

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação

O princípio da proteção da confiança, conforme aprendi, direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de direito seguro. Por isso, tenho que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade.

O MPF é o instrumento que “dita as regras do jogo”. É ele que protege a relação entre o contribuinte e o Estado no procedimento de fiscalização.

É preciso analisar, entretanto, as modificações apontadas pela Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011 que flexibilizou os procedimentos contidos no MPF.

Trouxe a referida Portaria a seguinte redação, ampliando o que antes houvera em termos de determinações quanto ao MPF, a saber:

Art. 7º.

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo estas alcançar os fatos geradores relativos aos últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos respectivos Anexos I e II a esta Portaria.

§ 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no MPF-F, quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame, ou deles seja decorrente.

(...)

Art. 8º Na hipótese em que **infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.**

Lembre-mos que anteriormente à alteração a norma não previa expressamente que fossem incluídas as “verificações obrigatórias”¹⁰, conforme termo usado pela própria RFB nos limites outorgados pelo MPF.

Conforme expus anteriormente o MPF está inserido no ato de lançamento por ser parte do procedimento de lançamento. E o Lançamento, por sua vez, — sem adentrar às minúcias de sua natureza que não é objeto da presente discussão — está contornado pelas regras gerais que regem as relações entre os contribuintes e a administração. Assim, o MPF, se reveste, igualmente, dos característicos de ato vinculado e obrigatório.

O lançamento é fruto da implicação das determinações legais, iniciando daquela que escolhe e define o tipo, antecedente e consequente, até as regras que implicarão na expedição da norma individual e concreta.

O MPF é parte inseparável — quando exigido — do ato administrativo de lançamento e quando se diz que a atividade da administração é plenamente vinculada se estabelece que seus atos são igualmente vinculados.

Só para relembrar, sem querer ser repetitivo, atos vinculados são os que a administração pratica sem margem alguma de liberdade, aqueles para os quais a Lei especificou o único e possível comportamento.

Assim, o MPF não podia emitir determinações que saiam ou extrapolem o seu objeto principal, ou seja, o MPF que determina, por ex., fiscalizar IR não poderá para cumprir as chamadas “verificações obrigatórias” fiscalizar o PIS ou a COFINS, por implicar em uma determinação que suprimiria a anterior específica, um mandamento que fere o objeto central vinculado. E nem pode a legislação infralegal determinar que o titular de um mandado específico tem o poder ampliá-lo livremente. Isso feriria a legalidade e se constituiria em norma em branco, o que é defeso para a administração nos atos vinculados.

Por isso, não podia o agente por conta das “verificações obrigatórias” alargar o objeto da ordem — que consistia em fiscalizar IR e não o PIS ou a COFINS — sob pena de tornar a limitação inexistente. A licença específica deve ser mantida em nome da publicidade, legalidade e moralidade a fim de evitar que o Mandado de Procedimento Fiscal se torne uma ‘carta branca’.

Desse modo, o MPF deveria se ater aos seus limites expressos não sendo permitido ao agente delegado ampliar os limites para alcançar no auto ou notificação de lançamento períodos posteriores ou outros tributos não originalmente incluídos no MPF.

A Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011 trouxe, diferentemente das portarias anteriores que regulavam o MPF, a expressa autorização de que fosse incluído no MPF o direito do auditor verificar a correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo e a autorização de que ele, com base nos mesmos elementos de prova das infrações apuradas incluir automaticamente no procedimento de fiscalização as infrações a normas de outros tributos.

Parece-me claro que essa primeira determinação surgiu para suprir a lacuna

¹⁰ Conforme a RFB as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo são chamadas “verificações obrigatórias”.

3 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 15/07/2013 por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assinado

o digitalmente em 12/07/2013 por MARCOS ANTONIO BORGES

Impresso em 30/07/2013 por EUNICE AUGUSTO MARIANO - VERSO EM BRANCO

anteriormente existente na qual o inclusão das chamadas “verificações obrigatórias” não estava autorizada — e portanto era defeso ao auditor-fiscal ou seu superior incluí-las no MPF — e a segunda modificação para que se possa cumprir com menor custo burocrático as determinações da função administrativa vinculada que implicarão no lançamento. Vê-se que o termo usado na Portaria é “podendo” e não “deve” ante a outorga de competência aqui já discutida.

Evidente, desse modo, que anteriormente a 1º de agosto de 2011, data de entrada em vigor da Portaria RFB nº 3.014/2011 o MPF não poderia sequer autorizar a inclusão das “verificações obrigatórias” genericamente expressas.

A partir dessa data, permitir o exame da correspondência entre os valores declarados e a escrituração do contribuinte é admissível, porém, isso novamente não é uma ‘carta em branco’, mas uma autorização dada nesses exatos limites, de maneira que, se o fiscal precisar de elementos outros que o mero comparativo entre valores declarados e escrituração contábil, deve pedir a ampliação do MPF. Assim, estarão necessariamente fora da competência qualquer procedimento que implique em arbitramento, por ex., salvo se o auditor requerer (e lhe for autorizada) a inclusão desses poderes no MPF e cientificar o contribuinte do alargamento.

Quanto a segunda alteração, de se autuar outros tributos não expressamente constantes do MPF com base nas mesmas provas da infração inicialmente fiscalizada, é preciso tomar muito cuidado para se estabelecer o prazo da espontaneidade, porque essa somente pode ser tida como suprida quando da efetiva notificação de uma eventual ampliação do MPF ou da efetiva cientificação do lançamento. Nesses casos ampliar os poderes delegados ao auditor-fiscal pode ser mais profícuo, porque mais célere que o lançamento.

Outra questão é que a ampliação não poderá buscar outros elementos de prova, somente aqueles que deram azo às infrações anteriormente averiguadas no procedimento fiscalizatório. Portanto, não poderia ter exigido novos documentos para certificar a ocorrência da infração, como o fez no presente caso.

Nesse sentido, antes de 1º de agosto de 2011 o MPF deveria ser detalhado e qualquer irregularidade na sua emissão ou prorrogação implicaria em nulidade do auto. A partir dessa data pode conter determinações de comparar os valores declarados e escrituração contábil no período determinado para constituição dos elementos do lançamento, seja qual for o tributo fiscalizado e de se autuar outros tributos com base nos mesmos elementos de prova colhidos para o lançamento original. Existindo qualquer outro elemento necessário ao lançamento, entretanto, somente se suprirá uma eventual nulidade do MPF pela sua ampliação.

Analisando os autos, verifica-se que no curso de seus trabalhos a fiscalização verificou divergências quanto à apuração do PIS/PASEP, razão pela qual intimou a empresa a esclarecer essas informações, como consta do Termo de Intimação às fls. 50 e 51, e uma vez não satisfeita com os esclarecimentos procedeu ao lançamento dos valores apurados.

No entanto, o caminho correto a ser perseguido pela autoridade seria a solicitação de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, delegando-a competência para fiscalizar o PIS/PASEP, uma vez que detinha esta tão somente quanto ao IRPJ, o que, todavia, não foi o ocorrido.

Processo nº 10670.000671/2004-73
Acórdão n.º **3801-001.881**

S3-TE01
Fl. 556

Sendo assim, tenho que o lançamento é NULO por força do artigo 59, inciso I do Decreto 70.235/1972 em se tratando de autoridade incompetente para fiscalizar e lançar o tributo exigido.

Diante do exposto, voto pelo provimento do presente recurso

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antônio Borges,

Em que pese o entendimento do relator, ousou dele discordar.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades da administração. O dever funcional do fiscal é determinado em função do artigo 142 do Código Tributário Nacional e não da disposição infralegal.

O objetivo do MPF foi estabelecer, no âmbito da RFB, um instrumento de controle administrativo das atividades de fiscalização, informando ao contribuinte a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução do respectivo procedimento fiscal. Em outros termos, o MPF veio conferir transparência ao relacionamento Fisco-contribuinte, protegendo tanto a Administração Tributária Federal quanto o cidadão-contribuinte contra eventuais atos arbitrários emanados da autoridade fiscal e de ações ilícitas perpetradas por pessoas desprovidas de competência legal para o exercício da atividade de fiscalização.

Sendo assim, a eventual inobservância de regras atinentes ao MPF não contamina o auto de infração com os vícios insanáveis que possam conduzir a sua nulidade, principalmente, quando o procedimento fiscal foi realizado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional e dos arts. 9º e 10 do PAF.

Na verdade, por ser norma que se destina a regulamentar a atuação dos AFRFB, estabelecendo as diretrizes para a atuação no âmbito do procedimento de fiscalização, a sua eventual inobservância poderá resultar em ato de insubordinação hierárquica, sujeito à responsabilidade apenas de caráter administrativo.

Com base no que foi exposto, entendo não ser passível nulidade do auto de infração originário de um procedimento fiscal que tenha apresentado algum vício concernente à emissão ou prorrogação do MPF, se os demais requisitos legais atinentes o devido processo legal foram obedecidos, em especial, o contraditório e ampla defesa.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobreposição às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis.

Além disso, no próprio MPF original consta autorização expressa para que o Auditor Fiscal efetuasse as verificações obrigatórias referentes aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme o disposto no § 1º do art. 7º da Portaria SRF 3007/01, vigente a época do lançamento, a saber:

§ 1º - O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, observados os modelos constantes dos Anexos I e III.

Assim sendo, o crédito tributário no caso vertente decorreu exatamente da diferença encontrada entre os valores declarados e/ou omitidos pela contribuinte e os obtidos através da análise de sua escrituração contábil e fiscal, isto é, nos termos das verificações obrigatórias constantes do MPF original.

Quanto ao mérito, pelo que pode ser visto, a própria contribuinte apontou que não mais possuía os documentos necessários a provar o seu direito.

Como se sabe, cabe ao Contribuinte administrado apresentar as provas oponíveis à alegação dos Fisco. Trata-se de postulado do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao PAF, vejamos:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 396. Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados aprovar-lhe as alegações.

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que cabe àquele que pleiteia o direito, provar os fatos, prevalecendo o princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Portanto, no caso em apreço, compete ao sujeito passivo, a ora Recorrente, a comprovação de que agiu com correção.

Ademais, do mesmo modo que o Decreto nº 70.235/1972 estabelece, em seu artigo 9º, a obrigatoriedade da autoridade fiscal traduzir por provas os fundamentos do lançamento, também atribui ao contribuinte, no inciso III do artigo 16, o ônus de comprovar as alegações que oponha ao ato administrativo.

Logo, deve ser mantido o lançamento decorrente da não comprovação da exclusão de receitas decorrente de venda de produtos com tributação monofásica.

Nesse sentido voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges

Processo nº 10670.000671/2004-73
Acórdão nº **3801-001.881**

S3-TE01
Fl. 559

CÓPIA