



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.001108/2006-00
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.788 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BENFATTO MÓVEIS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. MPF.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.788 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11020.001108/2006-00

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria n.º 256, de 22/06/2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão n.º 1103-00.029, por meio do qual a 3ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte, acolhendo-se a preliminar de nulidade do lançamento.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

NULIDADE — LANÇAMENTOS — MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-C — VÍCIO FORMAL

Os comandos do decreto que impõem o MPF são preceptivos e vinculantes para os procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento. A portaria que regula os MPF lança suporte no decreto e no art. 196 do CTN. Tanto o decreto como a portaria prescrevem a emissão de MPF antes ou no início do procedimento fiscal, e não no fim ou com seu encerramento, e até mesmo nos casos que os diplomas permitem o início do procedimento fiscal sem MPF, eles determinam que o MPF deva ser emitido no prazo de cinco dias do início do procedimento fiscal.

Emissão de MPF-F para apuração de infrações à legislação de IPI, em que os elementos de prova que serviram de base Aquela são diversos dos empregados para apuração de irregularidades de tributo distinto - o que impõe a emissão de MPF-C para iniciar novos procedimentos fiscais. Emissão de MPF-C, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IRPJ, IRRF, CSLL e COFINS, constitui descumprimento dos preceptivos do decreto e da portaria que inquinam os atos de lançamento de nulidade por vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade por emissão extemporânea do MPF, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Relatora) e Decio Lima Jardim. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shiguelo Takata.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial, às fls. 644 e ss, com fulcro no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) vigente na época, alegando divergências jurisprudenciais com relação à nulidade do lançamento, em razão do MPF-C não ter obedecido o procedimento previsto.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PFGN

Em despacho de admissibilidade (fls. 680 e ss), o Recurso da PGFN foi admitido, nos seguintes termos:

Para examinar o dissídio, passo à análise das decisões paradigmas, cujas ementas reproduzo a seguir:

ACÓRDÃO N.º CSRF/01-05.330

RECURSO 'EX OFFICIO' - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF n.º 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 70 da Lei n.º 2.354/54 c/c o Dec.lei n.º 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. O MPF, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar n.º 105/2001- Lei 9.311/96, art. 11, § 3º, nova redação dada pelo art. 1º da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto n.º 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO N.º 104-22.189

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - EXTINÇÃO PELO DECURSO DE PRAZO - COMPETÊNCIA PARA LANÇAR INDEPENDENTE DO MPF - A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

DADOS DA CPMF - INICIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei n.º 5.172, de 1966 - CTN).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI N.º. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Pelo tão só confronto de ementas pode-se constatar que as decisões acima, ofertadas como paradigmas, adotam posição divergente à do acórdão recorrido e confirmam a tese de que a falta de MPF não afeta a validade e eficácia do procedimento fiscal.

Num exame prelibatório, como o é o de admissibilidade de recurso especial, entendo estarem presentes os requisitos previstos no RICARF à ensejar a subida dos autos à CSRF.

IV - Conclusão

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, **DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.**

Encaminhem-se os autos à repartição fiscal de origem para que ao contribuinte seja dada ciência do Acórdão recorrido, do recurso da Fazenda Nacional e do inteiro teor deste despacho, nos termos dos art. 63, § 4º, e 69 do RICARF.

Em 26/12/2014, a contribuinte foi devidamente intimada mediante edital, do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, (fls. 689), e não apresentou as contrarrazões.

Voto

Conselheiro Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Breve Síntese

Trata-se de lançamentos do IRPJ, CSLL, COFINS e IRRF do ano-calendário de 2003. Foi aplicada multa qualificada. Urna das infrações é omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa. Outra infração diz respeito a pagamentos efetuados pela contribuinte, cuja causa ou origem não foi comprovada.

Não houve lançamentos do PIS pois a contribuinte apura créditos do PIS não cumulativo em valor superior àquele que seria lançado em decorrência da omissão de receitas.

Também foi lançada multa isolada por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e da CSLL, declaradas a menor em razão da mencionada omissão.

A fiscalização constatou a emissão de diversos cheques, de valor elevado, que estariam ingressando no caixa da fiscalizada (crédito da conta Banco e débito da conta Caixa). Tais valores ingressaram na conta caixa, mas não há a saída de valor idêntico e de mesma data. Tais fatos insinuariam que os mesmos teriam sido sacados na boca do caixa e ingressado, em espécie, no caixa da empresa, caracterizando suprimento de caixa.

A fiscalização obteve cópia de cheques junto As instituições bancárias e constatou os mesmos não foram sacados em dinheiro, como faz crer a contabilidade da contribuinte, pois os mesmos têm carimbo de compensação bancária, e alguns têm também um número de conta bancária no verso. Tais fatores comprovam que foram depositados em

alguma outra conta bancária, o que caracteriza um pagamento, e não um mero suprimento de caixa.

Apenas um cheque foi sacado diretamente no caixa do Banco do Brasil. A contribuinte foi intimada a informar os beneficiários dos cheques e para um dos cheques foi intimada a explicar qual a transação que deu origem ao pagamento no valor de RS 40.513,00 em benefício do sr. Narciso Salvano. Também foi intimada a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse a transação que deu origem aos pagamentos efetuados com os cheques relacionados na intimação, bem como cópia do Livro Diário onde consta a escrituração contábil destes pagamentos.

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

O acórdão recorrido acatou nulidade do lançamento em razão de descumprimento do §2º do art. 2º do Decreto 3.724/01 e assim, também do art. 4º da portaria SRF 3.007/01, constituindo vício formal que inquina de nulidade os atos de lançamentos. Foi ressaltado que esses atos normativos trazem comandos “perceptivos e vinculantes” para a realização do lançamento tributário, e que a sua não observância implica nulidade dos atos de lançamento por vício formal.

O recurso especial foi admitido com base nos seguintes paradigmas:

- Acórdão n. 104-22.189: (na parte que interessa ao caso)

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - EXTINÇÃO PELO DECURSO DE PRAZO - COMPETÊNCIA PARA LANÇAR INDEPENDENTE DO MPF - A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

DADOS DA CPMF - INICIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização.

Neste caso, o contribuinte argüi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que o MPF estava, à época da lavratura do AIIM, extinto pelo decurso de seu prazo de validade.

E o voto condutor assim entendeu:

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, disciplinado pela Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF n.º 1.614, de 2000 e Portaria SRF n.º 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7.º, que alterou o artigo 124 do Decreto n.º 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei n.º 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei n.º 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6.º da Lei n.º 10.593, de 2002, in verbis:

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

I - em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;"

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal, ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei n.º 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Como visto, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, disciplinado pela Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF n.º 1.614, de 2000 e da Portaria SRF n.º 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal e não pode obstar o exercício da atividade de lançamento estabelecida por força de lei.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

(...)

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão da suplicante no sentido de que a falta de MPF, válido à época da lavratura do auto, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de n.º 1.265, de

1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infralegal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF n.º 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da SRF que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente. O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto n.º 70235, de 1972, que tem status de lei, e não pode ser alterado por um instrumento (MPF) instituído por uma portaria da SRF, hierarquicamente inferior.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, se for o caso, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Com esses trechos, me parece clara a similitude fática.

- Acórdão n. 01-05.330:

RECURSO 'EX OFFICIO' - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF n.º 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 70 da Lei n.º 2.354/54 c/c o Dec.lei n.º 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. O MPF, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar n.º 105/2001- Lei 9.311/96, art. 11, § 3º, nova redação dada pelo art. 1º da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto n.º 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Neste caso, o voto vencedor condutor assim tratou a questão:

O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF n.º 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Vale dizer que a Administração estabelece tarefas para o servidor público. Determina onde e quando deve ele exercer as suas atividades.

É um ato de gerência.

No entanto, o MPF não constitui, como regra, ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal para fiscalizar e lavrar os competentes termos, que resultam de lei (art. 7º do Lei n.º 2.354/54 c/c o Dec.lei n.º 2.225, de 10/01/85). A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados, uma vez que a atividade do auditor fiscal é plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabendo-lhe obediência, portanto, ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. (...)

Outrossim, em nenhum momento a Port. SRF n.º 1.265, de 22/11/99, estabeleceu a nulidade dos atos lavrados pela fiscalização que, de alguma forma, desobedecessem suas disposições.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes milita nesse sentido como se verifica, dentre muitos outros, dos Acórdãos 107-07.268, 107-06.797, 107-06.820, 101-94.519, 101-94.226, 102-46.273, 105-14.070, 105-14.339, 106-13.720, 106-12.941 108-07.523, 108-07.780, 201-76.997, 202-14.692, 202-14.693, 203-09.205 e 203-08.483.

Entendo que o Mandado de Procedimento Fiscal, todavia, é essencial à validade do lançamento quando efetuado com fundamento na Lei Complementar n.º 105/2001- Lei 9.311/96, art. 11, § 3º, nova redação dada pelo art. 10 da Lei 10.174, de 09.01.2001, e Decreto n.º 3.724, de 10.01.2001, por se tratar de normas formais ou procedimentais que ampliam o poder de fiscalização com aplicação imediata, alçando fatos pretéritos, consoante o disposto no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Para que ocorra a transferência de sigilo bancário para o fisco é essencial que sejam cumpridas todas as formalidades elencadas nessa legislação especial, notadamente, no que se refere ao caso concreto.

O mencionado dispositivo e seu § 2º estão assim redigidos:

"Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, e seja observado o procedimento específico, de que trata o parágrafo segundo do artigo 2º do Decreto n.º 3.724/2001, baixado nos termos do art. 6º da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001. nos termos do art. 6º da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001."

"§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo. os procedimentos constantes do artigo"

Como consta do relatório do Acórdão 1.367, de 06/09/2002, da 4ª Turma da DRJ em Florianópolis (fls. 860), a empresa apresentara impugnação (fls. 836/848) a cada uma das infrações diagnosticadas no procedimento de ofício que não foram apreciadas pelo

jugador de primeira instância, tomando-se necessário o exame dos demais argumentos de defesa.

Assim, nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso, restituindo-se os autos à Colenda 4a Turma da DRJ em Florianópolis-SC., para prosseguimento no mérito.

Neste caso, também presente a similitude fática necessária.

Assim, conheço do Recurso Especial da PGFN.

Mérito

No que tange ao mérito a questão está em se decidir se o vício no MPF em questão daria azo à nulidade do lançamento.

No caso dos autos, o início do procedimento fiscal se deu em razão do IPI, quando se iniciou em 20/01/2005, e ao final em 20/04/2006 quando houve o lançamento, de IRPJ, sem o devido MPF anterior, e quanto à COFINS, CSLL e IRRF sem o MPF respectivo.

Essa questão já foi discutida diversas vezes neste Conselho, sendo pacífico o entendimento de que o MPF se trata de mero instrumento interno de planejamento, controle e gerência das atividades de fiscalização e não possui o condão de alterar a competência do auditor fiscal, que atua de forma vinculada, nos termos do art. 142, do CTN. E diante disso, qualquer deficiência nos MPF não eivaria de nulidade o lançamento.

Nesse sentido, trechos do voto do ex-Conselheiro Flávio Franco Côrrea, no acórdão 1301-002.549, da qual participei do julgamento:

Quanto ao tema seguinte, defende a recorrente que o acórdão recorrido criou metodologia de fiscalização não prevista em lei, ao tentar modificar a apuração da CSLL do segundo trimestre de 2008, sem que tenha havido a emissão de mandado de procedimento fiscal específico, em respeito às regras do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 142, do CTN.

Antes de tudo, vale salientar que o mandado de procedimento fiscal (MPF), hoje extinto, foi instituído pelo artigo 2º do Decreto nº 3.724/2001, cuja redação, na época da expedição do Despacho Decisório, já havia sido alterada pelo Decreto nº 6.104/2007 (já revogado), *verbis*:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).”

Na ocasião, coube aos artigos 2º e 3º da Portaria RFB nº 3.014/2011 (revogada pela Portaria RFB nº 1.687/2014) a regulação das espécies de MPF e dos tipos de procedimentos fiscais sujeitos a controle mediante mandado:

“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:

I Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF), para instauração de procedimento de fiscalização; e

II Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPFD), 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

II de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

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."

No que tange à natureza do MPF, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que tal instrumento constituía mero meio de controle administrativo, despido, como tal, "de aptidão para interferir no procedimento fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, como também carecia de força jurídica suficiente à subtração do poder de fiscalização conferido à autoridade fiscal por ato normativo aprovado pelo Parlamento, no curso de devido processo legislativo" (acórdão nº 1301002.102, 1ª TO/3ª CA/1ª SJ, relator Conselheiro Flávio Franco Corrêa).

Quanto à aplicação do MPF, é preciso precedentemente distinguir que o procedimento de compensação abarca atos relacionados entre si e encadeados numa sequência lógica com vistas à extinção do crédito tributário já constituído, ao passo que o MPF se destinava ao controle dos designados:

(i) procedimentos de fiscalização, assim considerados os trabalhos fiscais de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior. Essas verificações são aquelas que podem 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 (artigo 3º, inciso I, da Portaria RFB nº 3.014/2011); e (ii) procedimentos de diligência, assim chamadas os trabalhos fiscais voltados à coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual (artigo 3º, inciso II, da Portaria RFB nº 3.014/2011).

Assim como no acórdão 9101-003.615, da lavra do mesmo conselheiro:

Uma vez resumidos os argumentos da PGFN e do recorrente, cabe considerar que o MPF era (não é mais, porque extinto) mero instrumento de controle administrativo. Isto é, o MPF decorreu da criação de um ato normativo de índole administrativa, despido, como tal, de aptidão para interferir no procedimento fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, como atestam, a título de exemplo, os seguintes julgados:

"NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O MPF é instrumento de controle gerencial, e que eventual irregularidade poderia, no máximo, dar azo a procedimento interno de natureza administrativa, mas nunca invalidar o lançamento de crédito tributário, cuja competência é deferida por lei aos

ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.” (Acórdão n.º 1301002.056, rel. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, sessão de 09/06/2016)

“MPF. CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO. EVENTUAIS FALHAS NÃO REPERCUTEM NO LANÇAMENTO. O mandado de procedimento fiscal possui ínsita natureza de instrumento de controle interno da administração, portanto eventuais omissões ou incorreções nele presentes não contaminam o lançamento tributário efetuado em observância ao art. 142 do Código Tributário Nacional.” (Acórdão n.º 2402005.270, relator Conselheiro Ronnie Soares Anderson, sessão de 11/05/2016)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) Os vícios formais no MPF não tem o condão de anular lançamento, vez que não há no Decreto 70.235/72 tal previsão a ensejar sua anulação.” (Acórdão n.º 3402003.060, relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 17/05/2016)

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL O MPF, principalmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Preliminar rejeitada. (Acórdão n.º 20214.693, Relatora Ana Neyle Olimpo Holanda, Sessão de 15.04.2003)

“MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em quaisquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância na instauração ou na amplitude do MPF poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou. (Acórdão n.º 10706.797, Relator Neicyr de Almeida, Sessão de 18.09.2002)

“PRELIMINAR NULIDADE MPF É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. (Acórdão n.º 10612.941, Relator Luiz Antonio de Paula, Sessão de 16.10.2002)

“FALTA DE MPF-COMPLEMENTAR INOCORRÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO A falta do MPF Complementar para ampliar o período de apuração previsto no MPFF, bem assim sua ciência ao contribuinte, não acarreta a nulidade do lançamento relativamente aos períodos não alcançados pelo MPF-F, tendo em vista que o MPF-F é documento de uso interno da SRF. (Acórdão n.º 10514.859, Relator Daniel Sahagoff, Sessão de 01.12.2004)

“MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 1265/99 – NULIDADE – O desrespeito ao prazo previsto na Portaria SRF 1265/99, não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o art. 13 dessa Portaria não traz como consequência a nulidade do ato. (Acórdão n.º 10807.523, Relator José Henrique Longo, Sessão de 10.09.2003)

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa, prazo estipulado no MPF, a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz. (Acórdão n.º 10613.440, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Sessão de 13.08.2003)

“NULIDADE INOCORRÊNCIA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal relativa ao MPF não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, que é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. (Acórdão n.º 10246.662, Relator José Oleskovicz, Sessão de 25.02.2005)

“NULIDADE INOCORRÊNCIA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Acórdão n.º 10808.101, Relator Nelson Lósso Filho, Sessão de 01.12.2004)

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL INOCORRÊNCIA DE NULIDADE A inobservância de normas administrativas relativas ao MPF é insuficiente para caracterizar o alegado vício formal do lançamento de ofício, efetuado em consonância com o artigo 142 do CTN e com o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72. Por conseguinte, também não há que se falar em nulidade quanto ao Acórdão de primeira instância, proferido sem violação das normas do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72. (Acórdão n.º 10807953, Relator Margil Mourão Gil Nunes, DOU de 16.09.2004)

" MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. A Portaria SRF n.º 3.007/2002 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo a ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto n.º 70.235/72, que tem *status* de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei n.º 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função.

Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a

normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo." (Acórdão n.º 10322.060, relator Flávio Franco Corrêa, sessão de 10/08/2005)

Na linha da sólida jurisprudência sobre o tema, conforme ilustram os precedentes acima colacionados, juntam-se os comentários do Coordenador Operacional do Sistema de Fiscalização, emitidos na Nota/Cofis/13/2000, ao cuidar da Portaria SRF n.º 1.265/99, que inovou no âmbito administrativo, com a criação do MPF:

“15. A Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, como visto, estabelece normas típicas de administração de recursos, no caso, de Administração Tributária. Portanto, não há qualquer restrição imposta pela referida Portaria às atribuições do Auditor Fiscal para a realização do lançamento tributário. Não se está a eleger outro agente ou categoria de servidores para a realização do lançamento tributário. O que se busca é o planejamento e a regulamentação desta e de outras atividades inerentes à Administração Tributária.

Esta norma, repita-se, trata de Administração Pública. Neste contexto, é necessária a menção de que, em momento algum, o administrador público pode abdicar de seus poderes, até porque se trata de poder decorrente dos princípios consagrados em nossa Constituição Federal (art.37)”

Perceba-se o que Coordenador Operacional da Fiscalização ressaltara: a Portaria SRF n.º 1.265/99 é mero ato infralegal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, hoje Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Também deve-se enfatizar que a Portaria SRF n.º 3007/2001, revogadora da Portaria MF n.º 1.265/1999 e vigente à época dos fatos, não possui natureza procedimental, assim como a portaria revogada, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto n.º 70.235/72, que tem *status* de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei n.º 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas processuais administrativas, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo.

Ainda que assim não fosse, outra razão sustenta a validade do procedimento fiscal. Repare-se que o recorrente se mostra inconformado com a atitude do funcionário que, sem poderes de representação, assinou MPF-Complementar e forneceu documentos sem autorização à Fiscalização, a teor das informações trazidas à luz no Recurso Voluntário, precisamente à efl. 687.

Se a recorrente quisesse, poderia comunicar aos agentes fiscais que Rodolfo de Souza, seu funcionário, não tinha poderes para assinar ou fornecer documentos. Entretanto, se o funcionário da empresa fiscalizada, atendendo à intimação, entregou à Fiscalização documentos da pessoa jurídica, não havia razão para supor que o empregado não estava autorizado a fazê-lo, como também não era possível imaginar, naquelas circunstâncias, que a mesma pessoa estivesse despida de representação para assinar o MPF-Complementar, já que se dispôs a assiná-lo no local de trabalho. Diante disso, aplica-se ao caso concreto a teoria da aparência, estando evidente uma situação de fato cercada de circunstâncias materiais que manifestamente a apresentam como se fora uma situação de direito, segundo a ordem normal e geral das coisas, afinal as relações se baseiam na confiança legítima das pessoas. A presença da boa-fé é indispensável nas relações estabelecidas entre as pessoas para propiciar segurança.

Isso porque o Direito enaltece a boa fé, valor essencial para a produção da credibilidade.

Merece relevo que o Superior Tribunal de Justiça de longa data adota posição compatível com a que se defende, no presente, como se observa na ementa do julgado que se firmou como paradigmático, abaixo reproduzida:

“PROCESSUAL CIVIL. CITAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. TEORIA DA APARÊNCIA. RECEBIMENTO QUE SE APRESENTA COMO REPRESENTANTE LEGAL DA EMPRESA.

Em consonância com o moderno princípio da instrumentalidade processual, que encomenda o desprezo a formalidades desprovidas de efeitos prejudiciais, é de se aplicar a teoria da aparência para reconhecer a validade da citação da pessoa jurídica realizada em quem, na sua sede, se apresenta como sua representante legal e recebe a citação sem qualquer ressalva quanto a inexistência de poderes para representá-la em Juízo.

Embargos de Divergência conhecidos e acolhidos.” (Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 156.970, DJ de 22.10.2001, Relator Ministro Vicente Leal)

Em face do exposto, não se deve conhecer do Recurso Especial da PGFN.

Por outro lado, deve-se conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo para, no mérito, negar-lhe provimento.

Ademais, entendo que no caso dos autos, não houve qualquer situação em que se pudesse identificar ofensa ao direito de defesa do contribuinte, o que poderia ensejar a nulidade nos termos do art. 59, do Decreto 70235/72.

Nesses termos, dou provimento ao Recurso Especial da PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO e DOU provimento ao RECURSO ESPECIAL da PGFN, determinando o retorno dos autos à turma a quo para que prossiga no julgamento dos demais itens do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto