ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11065.721221/2011-48

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 11065.721221/2011-48 |
| **Recurso nº** | Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9202-007.165 – 2ª Turma** |
| **Sessão de** | 30 de agosto de 2018 |
| **Matéria** | PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | EMBALAGEM CARTON PACK LTDA |

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010

CSP. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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) sobrepõem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que lhe negou provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Em sessão plenária de 12/07/2012, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF julgou o Recurso Voluntário s/n, proferindo a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2301002.956 (fls. 731 e ss), assim ementado:

> *MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LEGITIMIDADE PARA O INÍCIO AÇÃO FISCAL.DESAMPARADO DO RESPECTIVO MPF. NULIDADE. VICIO MATERIAL.O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF confere aos lançamentos e autuações legitimidade decorrente dos motivos e informações nele declarados. É também instrumento que tem regramento próprio de observância vinculada, essencial para a submissão do sujeito passivo à fiscalização tributária.O início de fiscalização sem a devida cobertura de Mandado de Procedimento Fiscal acarreta a nulidade, por vício material, ante a prejudicialidade absoluta do ato praticado pelo fiscal maculando, assim, todo o conteúdo do ato perpetrado pelo auditor fiscal.Processo anulado.*

O processo foi encaminhado à PGFN em 05/10/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 739). De acordo com o disposto no §9º do art. 23 do Decreto n° 70.235, de 1972, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorre 30 dias após esta data.; portanto o Recurso Especial foi tempestivamente interposto em 26/10/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 748).

O Recurso Especial tem como fundamento o art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir a seguinte matéria: **Mandado de Procedimento Fiscal MPF - Cerceamento de defesa. Inocorrência** Como paradigma, a Fazenda Nacional indicou os Acórdãos nºs 1103-00.578 e 1101-000.699.

O cotejo levado a cabo pela Recorrente permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial: enquanto no caso do acórdão recorrido entendeu-se que irregularidade na emissão do MPF gera nulidade material, no paradigma entendeu-se de forma diversa, considerando o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) mero instrumento de controle administrativo, onde até mesmo sua inexistência não caracteriza vícios insanáveis.

Em contrarrazões o contribuinte alega, preliminarmente que

> *Não houve demonstração analítica dos julgados, indicando os pontos específicos do acórdão recorrido;*
>
> *Não foi instruído o recurso com cópia do inteiro teor dos acórdãos, com cópia da publicação em que divulgados ou, ainda, com apresentação de cópia de publicação de duas ementas; e,*
>
> *Não foi transcrito integralmente, nem indicada a fonte de onde foram copiadas as ementas.*

Caso superadas tais preliminares, que o auto é nulo de pleno direito devendo ser negado provimento ao recurso especial.

Conforme o relatório fiscal (ff. 32/37) foram apurados por aferição indireta os créditos previdenciários (parte patronal e dos segurados empregados e contribuintes individuais) e contribuições de terceiros (FNDE, INCRA, SESI/SENAI e SEBRAE). O crédito foi constituído com base na remuneração paga devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, informados nas folhas de pagamento e Guias de Recolhimento e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

A fiscalização destaca que os segurados constantes nas folhas de pagamento da empresa Incapel Indústria de Caixas de Papelão LTDA, que presta suposto serviço de terceirização para a recorrente, foram considerados empregados e contribuintes individuais da empresa Carton Pack, sendo constatado que as empresas envolvidas possuem administração única consubstanciada nos membros da mesma família, bem como compartilham do mesmo espaço físico e atendimento telefônico. Assim, a base de lançamento foi derivada da tributação de parcelas devidas ao INSS em face da recorrente utilizar-se de terceiras empresas que realizavam parte da industrialização.Sociais, conforme determina o manual do SEFIP, item 1.2 Retificação de Informações.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Considero presentes todos os pressupostos de admissibilidade, não obstante as alegações em contrarrazões, que não encontram fundamento regimental, uma vez que há verossimilhança suficiente para admissibilidade.

Entretanto o Recurso Especial não merece prosperar, uma vez que a legislação, salvo exceções que não se encontram presentes in casu, exige a expedição regular de Mandado de Procedimento Fiscal para a instauração e execução de procedimento fiscalizatório, não cabendo reparos no constante do acórdão a quo o qual reproduzo, por indubitáveis:

> *2. Inicialmente, enfrento a questão da regularidade do procedimento fiscalizatório, uma vez que identifico que o auditor fiscal iniciou a fiscalização na empresa, inclusive colhendo informações e dados fiscais, sem, contudo, estar respaldado pelo devido Mandado de Procedimento Fiscal. Registro ainda que a matéria deve ser conhecida de ofício por se tratar de ato procedimental essencial a fiscalização.*
>
> *3. As provas carreadas nos autos demonstram que o auditor fiscal apresentou o MPF n.º 10.1.07.00.201001627, datado de 18/08/2010, e recebido pelo contribuinte em 19/08/2010. Em seguida apresentou o MPF n.º 10.1.07.00201001621, datado de 21/10/2010, e recebido pela empresa em 22/10/2010.*
>
> *4. Ocorre que o MPF "01621" foi emitido somente em 21/10/2010, ao invés de 05/08/2010, como informado no documento fiscal e nos termos do relatório fiscal e o MPF "01627" foi exarado em 18/08/2010.* ***De maneira que o lapso temporal de quase duas semanas entre as datas de início da fiscalização e a emissão dos mandatos determina que houve irregularidade na atuação fiscal.*** *Reforça meu entendimento o cotejamento entre as datas apostas nos documentos e a informação trazida pelo próprio auditor (f. 32): "Foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 10.1.07.00201001621, em 05/08/2010, nos termos da Portaria nº 11.371, de 12/12/2007, determinando esta ação fiscal".*
>
> *5. A legislação, salvo exceções, exige a expedição regular de Mandado de Procedimento Fiscal para a instauração e execução de procedimento fiscalizatório. Esse é o teor dos dispositivos que tratam da matéria: "Portaria nº 11.371/2007:*
>
> *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 (MPFF),*** *e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal Diligência (MPFD).*
>
> *"Decreto nº 3.724/2001:*
>
> *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".*

*"Decreto 70.235/1972:*

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos".*

*6. Ainda segundo a mesma Portaria, entende -se por fiscalização as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo (art. 3º) . Com isso, resta demonstrado que a fiscalização iniciou o procedimento fiscalizatório sem a cobertura do respectivo MPF, colhendo, inclusive, informações essenciais ao lançamento fiscal, conforme se descreve do lançamento fiscal: "Em visita a filial 01Cruzeiro do sul, a Incapel, pudemos observar o que segue: o endereço das duas empresas é o mesmo, Travessa Kolling nº 60. – única entrada e saída para ambas empresas. – dois relógios ponto, lado a lado na única entrada das empresas. – refeitório único. – única sala para atendimento onde fui recepcionado pela empregada Tamires, registrada na Incapel. Solicitei a Tamires permissão para conhecer o parque fabril, esta ligou para Sra. Marisa (sócia administradora da Incapel) solicitando a permissão para o meu pedido, que foi negado. Pedi então para falar ao telefone com a Sra. Marisa e esclareci que era apenas visita de rotina, ao que fui autorizado acompanhado do Sr. Jair (Incapel). Passamos a visita confirmando entrada única, ambiente de trabalho único, questionamos ao Sr. Jair que empregados eram da Incapel ou Carton Pack, ao que me respondeu que não sabia identificar se eram da Incapel ou da Carton Pack, e realmente não tínhamos como identificar onde iniciava ou terminava esta ou àquela empresa. – nas duas oportunidades de diligência na filial 01(Cruzeiro do Sul) e Incapel, não encontramos a sócia administradora da Incapel Sra. Marisa. – as empresas estão situadas em um mesmo espaço físico (prédio, terreno)".*

*7. Reconheço que o prazo para emissão do MPF pode ser iniciado posteriormente a ação fiscal, excepcionalmente, nos casos previstos no artigo 5º da Portaria 11.371 quando houver a demonstração de "flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária ou previdenciária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRFB deverá iniciar imediatamente o procedimento Procedimento Fiscal Especial (MPFE), do qual será dada ciência ao sujeito passivo".*

*8. Entretanto, a fiscalização não traz qualquer informação no sentido de enquadrar a situação do contribuinte à exceção prevista na norma, de tal forma que o procedimento adotado pelo agente do fisco contraria as regras legais estabelecidas para corroborar o seu trabalho.*

*9. O prejuízo para o contribuinte é patente, haja vista que foi obrigado a prestar informações e apresentar dados fiscais contrariamente ao que dispõe as normas. Além do mais estamos imbuídos em observar o controle de legalidade dos atos administrativos.*

*Dentro do estado de Direito e do que dispõe o artigo 142 do CTN admite-se que o representante do fisco possa adentrar nas empresas para executar o seu trabalho de fiscalização, contudo, deve estar coberto pelo respectivo MPF, sob pena de estabelecer verdadeira desordem em nosso sistema jurídico.*

*10. Vale ressaltar que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF confere aos lançamentos e autuações legitimidade de que decorreram dos motivos e informações nele declarados sendo, ainda, instrumento de controle da atividade de fiscalização, o que efetivamente não se observa no presente caso.*

*11. Outra causa de nulidade que deixo registrada, no meu entender, é a ausência de notificação da empresa Incapel, preterindo o seu direito da ampla defesa e do contraditório, considerando que a referida empresa sofreu efetivamente os efeitos do lançamento com o enquadramento de seus empregados como se fossem da empresa Carton Pack.*

*12. Havendo a desconsideração de relação jurídica, a não intimação da empresa Incapel configura-se como afronta às regras do lançamento fiscal, notadamente porque estamos a falar de empresa optante pelo SIMPLES, portanto com regime próprio de tributação.*

*Ausente esse procedimento o fisco violou o direito da ampla defesa e do contraditório, no que resulta na declaração de nulidade do ato praticado.*

*13. Feita estas considerações e com base no art. 59 do Decreto 70.235/1972, voto por anular o lançamento fiscal, por vício material, ante a prejudicialidade absoluta do ato praticado pelo fiscal maculando, assim, todo o conteúdo do ato perpetrado pelo auditor fiscal.*

Frente ao exposto, NEGO provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Peço licença a ilustre conselheira Patrícia da Silva, para divergir do seu entendimento quanto ao cumprimento das regras pertinentes a lavratura do presente AI, mais especificamente sobre o alcance do Mandado de Procedimento Fiscal.

Na verdade, observa-se, da análise da impugnação e do recurso voluntário do contribuinte, que o mesmo nem mesmo questionava qualquer irregularidade acerca da emissão dos MPF ou mesmo nulidade do lançamento em relação a este quesito, trazendo apenas outras irregularidades que entendia deviam ser revistas.

Ou seja, de pronto, entendo que a nulidade de um lançamento deve vir respaldada pela alegação de cerceamento do direito defesa do contribuinte, posto que, se o mesmo conseguiu se defender das imputações legais que lhe foram atribuídas, nulidade nesse ponto não há.

Nesse sentido, entendo que a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, visa dar segurança ao contribuinte de que a autoridade que se apresenta para intimá-lo a apresentar documentos, possui poderes para tanto, evitando fraudes. No caso, irregularidades quanto a sua emissão podem ser convalidadas com a sua cientificarão ao contribuinte durante o procedimento fiscal, ou mesmo sua prorrogação no desenvolvimento do procedimento fiscal.

A nulidade de atos encontra-se, salvo as alegadas e demonstradas pelo contribuinte, adstritas àquelas prevista no art. 59 do Decreto 70.235, senão vejamos:

> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
>
> *II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*
>
> *§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*
>
> *§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*
>
> *§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*
>
> *Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Observa-se que no presente caso, além de não ter sido suscitada qualquer nulidade quanto a emissão do MPF, o mesmo foi regularmente emitido e informado no relatório fiscal não havendo razões para nulidade declarada.

Por outro lado, no acórdão recorrido, cita o relator outro MPF, além do mencionado pela fiscalização, que diga-se não identifiquei dita informação nos presentes autos, porém mesmo que fosse identificada, jamais ensejaria nulidade do lançamento.

Consta no presente Auto de Infração, Termo de Início de Procedimento fiscal - TIPF, fls. 62 com a ciência ao contribuinte em 19/08/2010, Termo de Intimação Fiscal, fl. 64, indicando os documentos a serem apresentados, cientificado em 22/10/2010, e, por fim, Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEPF, fl. 66, em 25/03/2011. Ou seja, não há que se falar em não ciência do contribuinte, e existência de MPF no período do lançamento, independente da coincidência de datas.

Ou seja, o contribuinte teve ciência de todos os instrumentos necessários ao desenvolvimento do procedimento, ademais não há que se falar em descumprimento da Portaria 11.327/2007, posto que existiu MPF-F emitido:

> *"Portaria nº 11.371/2007:*
>
> *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).*

Observa-se também o cumprimento das regras pertinentes ao lançamento descritas no Decreto 70.235/72, que assim, prescreve:

> *"Decreto 70.235/1972:*
>
> *Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*
>
> *I o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*
>
> *§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*
>
> *§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos".*

Por fim, transcrevo trechos do paradigma - Acórdão - 1103-00.578 de 23/11/2011, que também bem descreve as regras aplicáveis ao lançamento fiscal e a exigência do MPF, senão vejamos:

> *De plano, portanto, a impossibilidade das disposições da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, a qual criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF),*
>
> *e/ou outras que lhe sucederam, disporem contrariamente ao estatuído na norma processual em questão.*
>
> ***Nesse contexto, tenho que eventuais alterações, lacunas, omissões ou prorrogações do mandado de procedimento fiscal, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis, uma vez que voltado a questões da administração tributária, notadamente como meio de controle e acompanhamento das ações fiscais, sem o condão, portanto, de constituir elemento indispensável à validade do ato administrativo do lançamento, atividade vinculada e obrigatória por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN),*** *-.cujos pressupostos para surtir os efeitos a que se destina têm sede, apenas, no Decreto nº 70.235, de 1972, a ver pelo seu artigo 1º que reza:*
>
> *"Art. 1° Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal."*

Considerando, todos os pontos acima avaliados, entendo que não há nulidade a ser declarada no acórdão recorrido, contudo, afastada a nulidade, deve o processo retornar a Câmara Ordinária para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário.

**Conclusão**

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.