



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

Processo nº 11618.002946/2007-53
Recurso nº 260.400 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.990 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2011
Matéria Construção Civil: Cessão de Mão de Obra. Órgãos Públicos
Recorrente COPAL CONSTRUTORA PARAÍBA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2002

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. LEGISLAÇÃO.
AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade quando os atos referentes ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) estão de acordo com a legislação.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram por anular o lançamento por vício material. Redator designado: Marcelo Oliveira. Declaração de voto: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.

Relatório

1. Tratam-se de recursos voluntários interpostos pelas empresas COPAL - Construtora Paraíba LTDA e Companhia de Águas e Esgotos da Paraíba - CAGEPA contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento de contribuições sociais, conforme asseverado na ementa abaixo transcrita:

“DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTABILIDADE COM VICIOS. AFERIÇÃO. SOLIDÁRIEDADE PASSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência.

O contratante de obra de construção civil, qualquer que seja a forma de contratação da construção, responde solidariamente com o contratado pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem (Art. 30, VI, da Lei 8.212/91).

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. LANÇAMENTO PROCEDENTE”

2. A CAGEPA, na qualidade de responsável tributária, e a COPAL manejaram recursos contra a decisão, alegando em síntese o seguinte:

a) a COPAL alega em preliminar que o órgão fiscalizador se nega a verificar os pagamentos das contribuições, o que gera a nulidade da autuação; da mesma forma o indeferimento da prova pericial e a juntada de documentos seria motivo suficiente para a declaração de nulidade do lançamento fiscal; esclarece que, da mesma fiscalização que lavrou a presente NFLD, surgiram outras 64 e algumas delas estão em discussão no judiciário, as quais passaram pela realização de perícia contábil, a fim de se verificar a regularidade das informações fiscais; destaca que a resposta do perito contábil naqueles processos teria confirmado a regularidade e a impossibilidade de se arbitrar os valores, uma vez que tal medida somente poderia ser tomada se estivessem incorretos os livros;

b) sobre o procedimento de aferição indireta adotado pela fiscalização, argumenta a recorrente ser absolutamente indevido, haja vista que a suposta ausência de contabilidade das remunerações, bem como os equívocos apontados pelo auditor fiscal não seriam suficientes para a declaração de imprestabilidade de toda a escrita contábil da recorrente;

c) no mérito, contesta o débito lançado afirmando que houve a devida arrecadação das contribuições previdenciárias requeridas pelo fisco, as quais “não puderam ser comprovadas ainda mais pela falta de dilação probatória”;

d) por sua vez, defende a CAGEPA a nulidade do lançamento fiscal por vício formal, ante a realização do procedimento fiscal com o mandado de procedimento fiscal com prazo expirado;

e) combate o procedimento de aferição indireta utilizado pelo auditor para o lançamento fiscal; segundo a empresa os vícios, erros ou deficiências só legitimam a utilização do arbitramento se os mesmos tornarem a documentação imprestável para os fins a que se destina, vale dizer, se comprometerem a descoberta do objeto que se pretende provar; caso o fisco tenha meios para sanar os erros apontados, deve suprir, de ofício, os erros apontados; para reforçar seu posicionamento colaciona a jurisprudência selecionada do Superior Tribunal de Justiça – STJ e de Tribunais Regionais;

f) a CAGEPA não seria responsável pelo débito previdenciário, pois, “em havendo o pagamento pelos prestadores de serviços, dar-se-á a extinção da obrigação tributária. In casu, como os prestadores de serviço já efetuaram o pagamento, não há título jurídico que legitime a cobrança dirigida ao reclamante”; cita o art. 125, I, CTN para asseverar que, na hipótese de uma relação solidária, o pagamento efetuado por um dos devedores aproveitaria aos demais;

g) no mérito, contesta a integralidade do débito lançado.

3. O fisco, por sua vez, apresentou suas contrarrazões aos recursos das empresas pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço de ambos os recursos voluntários, pois atendem aos pressupostos de admissibilidade e passo a análise das matérias controvertidas.

DAS PRELIMINARES

2. Inicialmente, enfrento a preliminar levantada pela CAGEPA no sentido de que o lançamento é nulo por vício formal, ante a conclusão do procedimento fiscalizatório com o prazo do mandado de procedimento fiscal expirado.

3. Com efeito, o primeiro Mandado de Procedimento Fiscal - fiscalização nº 00037758 foi emitido em 19 de julho de 2002, com prazo final no dia 30 de setembro de 2002; o MPF complementar – 01 nº 00037758 foi emitido em 25 de outubro de 2002, com prazo final em 30 de outubro de 2002; o MPF complementar - 02 nº 00037758, foi emitido em 20 de novembro de 2002, com prazo final no dia 30 de novembro de 2002;

4. O termo de Encerramento da Ação Fiscal, por sua vez, demonstra que o procedimento foi concluído em 20/11/2002, mas a lavratura da Notificação de Lançamento do Débito em 22/11/2002 e recebida pelo contribuinte via correio em 05/12/2002 (fls. 1, 107/109, e 135).

5. Com efeito, nota-se que entre a emissão dos MPF principal e os complementares houve lapso temporal sem a devida cobertura de Mandado válido, o que, na minha concepção gerou a nulidade da ação fiscal, por vício formal.

6. A emissão do MPF e o seu cumprimento dentro dos prazos por ele determinados deve-se à obediência ao princípio da legalidade e visa dar segurança jurídica ao contribuinte e ao próprio fisco, que controlará os atos dos seus agentes. Nesse sentido, o contribuinte pontua a questão com muita propriedade. Senão vejamos:

“O Decreto nº 3969/2001 com a r ação dada pelo Decreto nº 4058/2001 e a Instrução Normativa nº 100/2003 diz que o MPF em como finalidade dar início ao procedimento fiscal, sendo ato preparatório e

indispensável à produção de atos subseqüentes, bem como de informar ao contribuinte que está sob fiscalização verbis:

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Art. 2.º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários serão executados por Auditores Fiscais da

Previdência Social habilitados e instaurados mediante ordem específica denominada 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. 3º- Para os fins deste Decreto, 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 federais previdenciários, podendo resultar em constituição de crédito tributário;

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

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar na lavratura de auto de infração ou na apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.

Do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 41. O MPF será emitido na forma de modelos adotados e divulgados pela Diretoria de Arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

Por outro lado, os arts. 12 e 15 estipulam os prazos e as formas de extinção do MPF, nestes termos:

Dos prazos Art. 12. Os MPFs terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos naquele artigo.

Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C.

Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º. do Decreto nº70.235, de 1972.

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

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 15. O MPF se extingue:

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

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

7. Sendo assim, a ação fiscal deve ser desenvolvida dentro dos prazos relacionados no MPF, sob pena de nulidade, uma vez que a norma assegurou a prorrogação do prazo pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, mas desde que observados os prazos limites estabelecidos no Decreto nº 3969/2001.

8. Há, no entanto, outro motivo que me leva a anular o procedimento fiscal. É que consta no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF a informação justificadora da ação no sentido de que agente do fisco deveria “proceder auditoria fiscal face o contido no relatório de Auditoria 001/2002”. (fl. 104) Entretanto, o citado documento em momento algum foi devidamente carreado aos autos pela fiscalização, procedimento exigido para corroborar a ação do fisco. Até porque fica a dúvida se o procedimento foi ou não uma refiscalização do mesmo período encontrado na ação anterior, bem como os motivos que determinaram eventual revisão fiscal, nos casos previstos no art. 149 do CTN.

9. Não fossem os motivos elencados acima, os quais teriam o condão de anular o lançamento por vício formal, verifico outro defeito no lançamento fiscal e, desta vez, com maior repercussão, uma vez que se trata de vício material, qual seja a ausência de indicação no relatório fiscal da matéria tributável de forma clara e compreensível, notadamente em relação a qual percentual foi utilizado para o cálculo das contribuições apontadas pelo fisco.

10. Sobre o lançamento por arbitramento entendo que a legislação previdenciária assegura que seja feito pela forma indireta na ocorrência de situações excepcionais, as quais impossibilitem o fisco de realizar o lançamento pelas vias normais. Veja-se que, dentre as hipóteses que fazem surgir para o fisco a possibilidade de aferir indiretamente as bases de cálculo de contribuição previdenciária temos exatamente aquela prevista no § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991: “se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

11. Entretanto, no caso da presente atuação o auditor incorreu em erros que levam a anulação do lançamento fiscal, pois não evidenciou claramente qual o método e o procedimento adotados para chegar aos valores lançados.

12. Conforme asseverado no relatório fiscal, o débito foi levantado através do procedimento de aferição indireta, mas o auditor limita-se a informar que se deu “utilizando-se como parâmetro os valores constantes das notas fiscais emitidas, cujos percentuais relativos à mão-de-obra foram aplicados de acordo com a Ordem do Serviço 165/97 e Instrução Normativa 18/00, vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores”.

13. Ocorre que, ao simplesmente remeter os parâmetros do cálculo das contribuições à OS n.º 165/97 e à IN 18/00, restam significativas dúvidas quanto à realidade determinada na fórmula utilizada para se chegar aos valores imputados como débito ao contribuinte.

14. Os normativos utilizados são os seguintes:

“OS 165/1997:

31 - É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo de salário-de-contribuição contido em nota fiscal de serviço/fatura.

31.1 - Em se tratando de nota fiscal de serviço que contenha mão-de-obra e material, o salário-de-contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor da mão-de-obra discriminado na fatura, devendo a empresa de construção civil, quando da fiscalização, comprovar a exatidão dos valores discriminados.

31.1.1 - Na hipótese de não ser efetuada a discriminação dos valores, 50% (cinquenta por cento) serão considerados como material e 50% (cinquenta por cento) como mão-de-obra, totalizando o salário-de-contribuição, por conseguinte, 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço.

(...)

IN 18/2000:

Art. 53. É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo correspondente à remuneração, a incidir sobre o valor dos serviços da nota fiscal, fatura ou recibo.

Art. 55. Quando o valor do material fornecido para a execução da obra não estiver estabelecido em contrato e não havendo a discriminação dos valores na nota fiscal, fatura ou recibo, o valor dos serviços corresponderá no mínimo a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, representando a remuneração, por conseguinte, o percentual nunca inferior a 20% (vinte por cento) do valor bruto.”

15. Com isso, é evidente que a complexidade do lançamento fiscal, haja vista a adoção do arbitramento, exige maior cautela do fisco no sentido de demonstrar de forma discriminada e clara, quais os percentuais foram utilizados para se chegar ao débito, notadamente no caso de retenção sobre nota fiscal de serviço que contenha mão-de-obra e material utilizado para efeito de dedução da base de cálculo.

16. Sendo assim, há clara ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, visto que faltou ao fisco determinar com exatidão matéria tributável, bem como o devido cálculo do montante do tributo devido pelo contribuinte.

17. Não basta a informação no sentido de que os parâmetros e os valores encontrados estão de acordo com as Ordens de Serviços e Instruções Normativas para referendar o débito, até porque as normas tratam de diversos temas e procedimentos fiscais, levando o contribuinte a ter prejuízo na interpretação dos dados trazidos pelo auditor fiscal.

18. Além do mais, o equívoco determinado nos autos leva ao cerceamento do direito de defesa por parte do contribuinte, prejuízo que se pode aferir devido à forma inconsistente em que exarado o relatório fiscal. Urge ressaltar que o art. 59 do Decreto 70.235/72 é aplicável ao caso, considerando que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa.

19. Trata-se, portanto, de violação ao direito de defesa do contribuinte, no que voto por anular o lançamento por vício material, nos termos do acima alinhavados.

DO MÉRITO

20. Caso minha decisão nas preliminares não prevaleça no colegiado, cabe a este Relator verificar as matérias de mérito. No mérito, não vejo como dar guarida ao contribuinte, pois o fisco demonstrou a existência do débito apontado nos autos. A empresa, por sua vez, não colacionou aos autos nenhum documento capaz de afastar ou ao menos colocar em dúvida os valores apresentados no discriminativo analítico do débito.

21. Conforme bem exarado no relatório fiscal, constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações pagas aos segurados empregados, cuja mão-de-obra foi empregada na execução das obras de construção civil, por empreitada total, tendo como contratante a empresa COMPANHIA DE ÁGUAS E ESGOTOS DA PARAÍBA. De maneira que a ausência dos recolhimentos justifica a exigência da contribuição social previdenciária, seja do contribuinte, seja do responsável tributário.

22. No que diz respeito à retenção, por se tratar de construção civil, a contratante teria elidido a responsabilidade solidária com a apresentação de guias (GPS) e folhas de pagamento específicas de cada obra, o que não se concretizou no autos.

23. Nesse sentido bem asseverou a decisão recorrida ao afastar os argumentos trazidos pelos recorrentes: “A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência. O contratante de obra de construção civil, qualquer que seja a forma de contratação da construção, responde solidariamente com o contratado pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem (Art. 30, VI, da Lei 8.212/91).”

24. Veja-se que no despacho de fls. 414/417, o auditor notificante concluiu que a empresa não cumpriu as exigências legais com vistas à elisão da solidariedade haja vista que foram constatadas ausência de retenções, falta de recolhimentos e/ou recolhimentos feitos parcialmente, falta de entrega de GFIPs e não comprovação da regularidade contábil, anexando relação dos documentos inexistentes, por matrícula CEI.

25. Finalmente, com exceção das preliminares apontadas acima, as quais entendo serem causa para a anulação do lançamento fiscal, afasto os demais argumentos dos contribuintes pois, em que pesem os esforços expendidos pelos recorrentes, deve prevalecer o débito na forma do julgamento realizado pela primeira instância, no que **nego provimento** aos recursos voluntários.

CONCLUSÃO

20. Portanto, meu voto é pelo conhecimento de ambos os recursos voluntários e, em relação às preliminares, anulo o lançamento do débito tributário por vício material, ante a ausência no relatório fiscal dos procedimentos utilizados pela autoridade competente para determinar os valores lançados. Caso minha decisão nas preliminares não prevaleça no colegiado, quanto ao mérito, nego provimento ao recurso, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Marcelo Oliveira, Redator Designado.

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de suas conclusões quanto às preliminares.

Em primeiro lugar, não há nulidade na ocorrência de períodos não cobertos por MPF.

Esclarecemos, conforme corretamente relatado, os MPF seguiram a seguinte ordem:

Original: Mandado de Procedimento Fiscal - fiscalização nº 00037758, emitido em 19 de julho de 2002, com prazo final no dia 30 de setembro de 2002;

Primeira prorrogação: MPF complementar – 01 nº 00037758, emitido em 25 de outubro de 2002, com prazo final em 30 de outubro de 2002;

Segunda prorrogação: MPF complementar - 02 nº 00037758, emitido em 20 de novembro de 2002, com prazo final no dia 30 de novembro de 2002.

Como é de fácil verificação, há períodos entre os MPF que ficaram sem cobertura.

Ocorre que a legislação que regula o assunto permite a ocorrência desses períodos, claramente prevendo a imprevisibilidade do trabalho fiscal, que, por vezes, está fiscalizando mais de uma empresa ao mesmo tempo.

Decreto 3.969/2001:

*Art. 15. O MPF se **extingue**:*

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

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

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Como está claríssimo na legislação, a extinção de prazos causa a extinção do MPF, mas essa extinção não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

É o caso do processo.

Portanto, não há razão neste argumento, pois a legislação permite a emissão de novo MPF.

Em um segundo momento o nobre Relator justifica sua posição pela nulidade devido constar no MPF original a informação de que o Fisco deve proceder a auditoria fiscal face o contido no relatório de Auditoria 001/2002.

Para o Relator, como não há esclarecimento do que se trata esse relatório, cerceado está o direito de defesa da recorrente.

Não concordo com a conclusão do Relator.

O Fisco não procede e não procedeu conforme relatórios. O Fisco deve utilizar como guia somente a Legislação, conforme determina o CTN.

CTN:

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

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

Além do mais, a ausência – caso ocorra - de informação sobre esse relatório não causou o cerceamento de defesa da recorrente, que, conhecedora e informada pelo Fisco da legislação, obteve amplo conhecimento sobre a exigência tributária, possibilitando amplo acesso ao contraditório.

Portanto, não há razão no argumento, pela ausência de preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Por fim, o Relator afirma que houve vício no lançamento, pela ausência de informação sobre como foi efetuada a aferição.

Na análise dos autos encontramos a informação sobre como foi realizada a aferição, expressa no Relatório Fiscal, fls. 070:

4) O crédito previdenciário foi lançado por arbitramento, através da técnica de aferição indireta, utilizando-se como parâmetro os valores constantes das notas fiscais emitidas, cujos percentuais relativos à mão-de-obra foram aplicados de acordo com a Ordem do Serviço 165/97 e Instrução Normativa 18/00, vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

5) O lançamento do crédito previdenciário por arbitramento está fundamentado no artigo 33, parágrafos 3º e 6º da Lei 8.212/91 e artigos 233 e 235 do Regulamento da Previdência Social -RPS, aprovado pelo decreto 3.048/99.

Ora, com a informação prestada pelo Fisco, não há que se falara em ausência de informação sobre método da aferição.

Portanto, não há razão, também, nesse argumento.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em negar provimento ao recurso, nas preliminares, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva

Mandado de Procedimento Fiscal. Lançamentos concluídos até 01/05/2007. Eventuais vícios no MPF não afetem relação jurídica fisco x contribuinte.

No que tange às contribuições previdenciárias, o MPF foi criado pelo Decreto 3.969/2001, publicado em 16/10/2001, tendo mantido sua vigência até a edição do Decreto 6.104/2007, publicado em 02/05/2007. Assim, as regras relativas ao MPF devem ser buscadas no Decreto 3.969/2001, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, e no Decreto 3.724/2001, alterado pelo Decreto 6.104/2007, a partir de 02/05/2007.

Em resumo, o MPF, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, segundo o texto do art. 2º do Decreto 3.969/2001, é definido como uma ordem específica que instaura o procedimento fiscal, podendo ser um MPF destinado à fiscalização (MPF-F) ou destinado a realização de diligência (MPF-D), sendo sua emissão realizada por algumas autoridades definidas no art. 6º daquele Decreto.

Interessa-nos o MPF-F, pois é este instrumento que pode preceder a constituição de crédito tributário pelo lançamento. Entre as informações constantes do MPF-F destacamos o prazo para realização do procedimento fiscal (inciso IV do art. 7º), o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração correspondente e as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos exercícios (§1º do art. 7º do Decreto 3.969/2001).

O MPF-F tem prazo inicial de 120 dias, podendo ser prorrogado quantas vezes for necessário, por meio da emissão de MPF complementar (MPF-C). Havendo o decurso de prazo, extingue-se o MPF-F, no entanto, o art. 16 do mesmo Decreto estabelece que a extinção do MPF não implica nulidade dos atos praticados, podendo novo MPF ser emitido para a conclusão do procedimento fiscal.

Considerando a síntese que fizemos sobre as normas que regem a matéria, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, podemos sugerir três violações possíveis às disposições do Decreto 3.969/2001 no seguintes casos:

1. Instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F;
2. Prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF;
3. Conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que um MPF-C ou um novo MPF tenha sido emitido.

Para a primeira delas - instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F - o Decreto 3.969/2001 não previu, diretamente, qualquer consequência jurídica. No entanto, o descumprimento de tal norma pode ensejar responsabilização funcional por desobediência, por parte do servidor, ao dever de cumprir as normas legais e regulamentares, conforme estabelecido pelo art. 116, inciso III da Lei 8.112/90.

Em relação à segunda violação – prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF – o Decreto 3.969/2001 determinou no art. 16 que a extinção do MPF não implica em nulidade dos atos praticados. Mais uma vez poderia o servidor ser chamado a responder por descumprimento de norma legal ou regulamentar, mas, seguindo o que determinou o Decreto 3.969/2001, os atos praticados seriam válidos.

No caso da terceira violação possível - conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que um MPF-C ou um novo MPF tenha sido emitido – o Decreto 3.969/2001 afirma que os atos não são nulos e que pode haver a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. O Decreto não obriga a emissão de novo MPF, pois utiliza o verbo “podendo” e não “devendo”. A primeira parte do art. 16 do Decreto 3.969/2001, portanto, não deixa dúvidas de que não há nulidade nos atos praticados após a extinção do MPF, sendo que a segunda parte do mesmo dispositivo não obriga que haja emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Portanto, qualquer eventual violação dos dispositivos do Decreto 3.979/2001 em relação ao MPF não gera consequências para a relação jurídica fisco x contribuinte, podendo, a depender do caso e de instauração de processo administrativo disciplinar, ensejar punição administrativa aos envolvidos.

Ainda dentro do período de 16/10/2001 a 01/05/2007, devemos considerar se as consequências jurídicas de vícios no MPF não são oriundas de outras normas. Nessa toada, de plano, devemos verificar se as normas que regem o contencioso administrativo fiscal tratam do assunto.

Admite-se que no período em questão a discussão sobre os créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias foi regida pela Portaria 713/1993, publicada em 16/12/1993, até a edição da Portaria 357/2002, publicada em 18/04/2002, sendo que esta última foi revogada pela Portaria 520/2004, publicada em 20/05/2004 e que vigorou até 01/05/2007. A partir de 02/05/2007, por força dos arts. 25, inciso I c/c o art. 16, §1º da Lei 11.457; e do art 1º do Decreto 6.103/2007, todo o contencioso administrativo das contribuições previdenciárias passou a ser regido pelo Decreto 70.235/72.

Passemos, então, a analisar a legislação que é hodiernamente considerada como veiculadora das regras do contencioso administrativo das contribuições previdenciárias no período até 01/05/2007.

Na Portaria 713/1993 não encontramos qualquer referência ao MPF, obviamente por se tratar de norma editada antes da criação desse documento administrativo.

A Portaria 357/2002, por sua vez, trazia no art. 28 uma previsão de nulidade para o lançamento que não fosse precedido de MPF, *in verbis*:

“Art. 28. São nulos:

...

*III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo **ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;**”*

A norma que a substituiu, a Portaria 520/2004, manteve a previsão dessa hipótese de nulidade no art. 31, *in verbis*:

“Art. 31. São nulos:

...

III – o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.”

Portanto, no período de 18/04/2002 a 01/05/2007 temos norma administrativa que previa a nulidade de lançamento não precedido de MPF.

Diante disso, a questão que apresentamos agora é: poderia uma portaria criar uma hipótese de nulidade para o lançamento?

Para responder a tal questionamento é preciso considerarmos o conteúdo do dispositivo contido no art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal que transcrevemos a seguir:

“ Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

...

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

...”

Como se vê, o mesmo dispositivo constitucional que exige lei complementar para tratar das normas gerais sobre prescrição e decadência, também exige idêntico veículo normativo para tratar de normas gerais sobre lançamento. Em outras palavras, por determinação constitucional, somente a lei complementar pode versar sobre as normas gerais que afetem o lançamento.

De imediato, então, podemos afastar a possibilidade de uma Portaria inovar em matéria de nulidade do lançamento. Esclareça-se que, nesse caso, o Regimento deste Conselho não traz qualquer óbice ao afastamento de Portaria por violação de norma constitucional, pois o art. 62 da Portaria MF 256/2009 somente veda o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, sem incluir outras normas infralegais.

Assim, nessa altura podemos registrar nossa divergência com o posicionamento adotado pelo ilustre Conselheiro Júlio Vieira Gomes, Presidente da 1ª Turma da 3ª Câmara, que, ao relatar o Recurso Especial 20.514.1620, considerou a existência das Portarias 357/2002 e 520/2004 para concluir que o lançamento era nulo por não ter existido

MPF válido na época da emissão do referido ato administrativo. Insistimos que os dispositivos das portarias ministeriais que trataram de nulidade do lançamento não foram validamente introduzidos no nosso ordenamento jurídico posto que violaram a correspondente norma de estrutura, ou seja, violaram a norma constitucional que exige que a matéria seja introduzida tendo como veículo a lei complementar. Assim, por não terem sido validamente inseridos no ordenamento jurídico, os dispositivos das Portarias 357/2002 e 520/2004 que previam nulidade do lançamento por ausência de MPF não possuem força normativa e não podem fundamentar decisão válida em processo administrativo fiscal.

Afastada a possibilidade de portarias tratarem de nulidades do lançamento, passamos para a investigação de quais seriam as hipóteses de nulidade do lançamento validamente existentes em nosso ordenamento jurídico. Veremos as nulidades do ato administrativo do lançamento, sem abordarmos as nulidades processuais que podem surgir após o início do litígio com a apresentação da impugnação.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150.

No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento. Apesar de não fazê-lo explicitamente, a interpretação sistemática das normas do CTN nos revela as hipóteses de nulidade do lançamento.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

“lançamento é ato jurídico e não procedimento.... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

a) incompetência;

¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 263-4.

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

d) inexistência dos motivos;

e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina² identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Segundo o escólio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os atos administrativos que possuem tais vícios são atos anuláveis.³

Com relação ao MPF, dois vícios têm sido apontados como ensejadores de nulidade: o vício de competência e o vício relativo à forma.

Entre os que enxergam na ausência do MPF um vício de competência, encontramos a Conselheira Liége Lacroix Thomasi, que, no Acórdão 2301-00.076, de 03 de março de 2009, bem como em diversos outros do mesmo ano, incidentalmente expressou seu entendimento de que o MPF era um requisito formal indispensável para a prática do lançamento, pois representava “*a habilitação do agente para o exercício da competência*”. Também a ex-Auditora-Fiscal, Mary Elbe Queiroz, vê no MPF um instrumento que atribui competência ao Auditor na medida em que afirma que este é o “*veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil nos poderes de fiscalizar de modo individualizado determinado contribuinte*”.⁴

² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

⁴ Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 53-98, jan./fev. 2009, (p. 96).

Respeitosamente, discordamos da ilustre Conselheira e da ex-Auditora.

Já tivemos oportunidade de escrever sobre o assunto e aqui aproveitaremos algumas anotações daquele trabalho.⁵

Temos como incontestável a importância da competência para os atos administrativos a ponto de cristalizar-se o brocardo: defeito nenhum existe tão grande quanto o da competência.⁶

Embora tratando competência como sinônimo de capacidade, José Cretella Júnior⁷ fornece-nos a dimensão da competência para o ato administrativo dizendo que “*a falta de capacidade ou incapacidade do agente, quer absoluta, quer relativa, torna o ato ilegal, passível de consequências que podem culminar com seu total aniquilamento*”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸, professora titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, ao tratar dos vícios relativos ao sujeito, defende que “*visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei...*”⁹ A autora tratando do elemento sujeito do ato administrativo define-o como “*aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato*”. A ilustre professora das Arcadas, ao afastar a discricionariedade em relação à competência, reitera a gênese da norma que estatui a competência, insistindo que “*a competência para a prática dos atos administrativos é fixada em lei; é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros*”. Em outra obra¹⁰, a autora caracteriza a origem na lei como garantia para o administrado no trecho:

“Visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei e também quando o sujeito pratica exorbitando de suas atribuições”

Amparados nessas seguras lições, já concluímos que “*a fixação da gênese normativa da competência na lei encontra respaldo, portanto, da pacífica interpretação da doutrina sobre o instituto, e é autêntica garantia para o administrado*”.¹¹

⁵ Cf. SILVA, Mauro José. A competência para o lançamento e o Mandado de Procedimento Fiscal. *Tributação em revista*. n. 37, p. 10-17, jul./set. 2001.

⁶ *Nullus est maior defectus quam defectus potestatis*.

⁷ Cf. CRETILLA JÚNIOR, José. *Tratado de direito administrativo, vol. II, Teoria do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 149.

⁸ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 186.

⁹ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹¹ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 14.

Oportuno lembrar que não podemos confundir competência tributária com competência para o lançamento. Possuir competência tributária – aptidão para criar tributos *in abstracto* que é conferida constitucionalmente aos entes federativos – não se confunde com competência para o lançamento, pois esta deve ser entendida como a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo.

Ao dizermos que competência para o lançamento é a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo torna-se oportuno retomarmos a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. A autora, instada, em 2002, a opinar quanto à competência para o ato administrativo do lançamento tributário, considerando o conteúdo do art. 142 do CTN e as leis instituidoras dos tributos, asseverou que:

“A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.175/29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal[referindo-se à Portaria SRF 3.007/2001 que primeiro tratou da matéria no âmbito da SRF]. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. Também não há o mínimo fundamento legal para que o exercício de uma atribuição inerente a um cargo público fique dependendo de determinação de autoridade superior.

(...)

Aliás, contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. Mencionando, mais uma vez, o conceito de cargo público contido no artigo 3º da Lei no. 8.112/90, verifica-se que, por ele, o cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades; sendo criado por lei,

conforme parágrafo único do mesmo dispositivo, a lei é que define esse conjunto de atribuições e responsabilidades.”¹²

Merece destaque o trecho na qual a autora, com energia, afirma que **“contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa”¹³**.

Com a maestria que lhe é peculiar, autora não deixou de considerar que o parágrafo único do art. 142 do CTN estatui que a *“atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”* e concluiu que:

“o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias do cargo, por força de lei, não podendo depender, para exercê-las, de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação. A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.249, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.”¹⁴

Em conclusão de seu parecer, a autora asseverou que:

“A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei. Essa competência não pode ser condicionada ou limitada por portaria administrativa. O Auditor-Fiscal da Receita Federal pode exercer as suas atribuições independentemente da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal ou quando este esteja com prazo de validade vencido, sem que isto caracterize incompetência ou vício de nulidade que possa ser declarado pelas autoridades incumbidas do julgamento nos processos de contencioso administrativo.”
(grifei)

¹² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Princípios constitucionais da administração pública. Aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado*. Brasília: Unafisco Sindical, 2002, p. 47-8.

¹³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 48.

¹⁴ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 49-50.

O entendimento acima expresso é corroborado pela sentença proferida em sede de mandado de segurança, pelo juiz Ivan Velasco Nascimento, da 8ª Vara Federal, segundo a qual a norma administrativa que disciplinava o MPF à época, Portaria SRF nº 1.265, de 1999, “é colidente com outras normas tributárias que ocupam patamares mais elevados”, afirmando ainda que:

“Não há dúvida de que a exigência de prévia emissão do MPF-F, para que o auditor possa cumprir o seu dever, ante a constatação da ocorrência de fato típico, é medida de efeito concreto que hostiliza o disposto no artigo 95 da Lei nº 4.502/94 c/c artigo 9º do Decreto-Lei 1.024/69 e cerceia o direito e dever, líquido e certo, do auditor executor da fiscalização”.

Existem julgados do antigo 2º Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que já consideraram que problemas no MPF não acarretam nulidade no lançamento por vício de competência. Tratavam de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, mas podem ser aplicáveis ao caso, pois tudo que tratamos aqui sobre as nulidades do ato administrativo do lançamento não dependem de norma específica aplicável somente às contribuições previdenciárias.

Vejamos dois Acórdãos:

202-14693

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.

CSRF/02-02.543

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a argüição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Considerando as lições doutrinárias e a jurisprudência administrativa, bem como respeitando as normas que validamente regem a matéria, expressamos nossa conclusão de que **o Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento.**¹⁵

Apresentada nossa posição em relação à ausência de causa para nulidade do lançamento por vício de competência nos casos lançamento não precedidos de MPF ou que foram precedidos de MPF com algum vício de emissão ou prorrogação, passamos a enfrentar a segunda possibilidade de causa para nulidade do ato administrativo de lançamento: vício de forma ou vício por ausência de formalidades essenciais.

Entre os que defendem a existência de vício de forma encontramos o ilustre Conselheiro dessa Turma, Leonardo Henrique Pires Lopes, que se manifestou nesse sentido no voto que proferiu na ocasião do julgamento do recurso 268.580. O Conselheiro concluiu que “o MPF é elemento imprescindível (formalidade essencial) a validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário”. No mesmo sentido, a ex-Auditora Mary Elbe entendeu que o MPF “adquiriu status de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido”.

No raciocínio de ambos os juristas encontramos duas premissas: o veículo normativo que institui o MPF seria apto a instituir uma formalidade essencial para o

¹⁵ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 17.

lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas podem ser afastadas.

Já dissemos que a Constituição Federal, no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige que as normas gerais sobre o lançamento sejam estabelecidas em Lei Complementar, sendo que os arts. 142 a 150 do CTN exercem tal função. Especialmente no art. 142 não encontramos a exigência de uma formalidade essencial que pudesse ser equiparada ao MPF. Ou seja, não há previsão no CTN para a existência de uma formalidade essencial para o lançamento similar ao MPF. Considerando que o MPF foi instituído por Decreto, fácil concluir que seu “status” de formalidade essencial – se é que existe - foi-lhe concedido por norma infra legal que não estava autorizada para tanto pelo texto constitucional.

Quanto ao lançamento ser, necessariamente, precedido por procedimento inquisitorial investigatório, Paulo de Barros Carvalho já foi categórico em assentar que “o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹⁶ Além de tal lição doutrinária, podemos observar que inúmeros lançamentos são realizados sem que qualquer procedimento investigatório seja realizado em situações nas quais a autoridade lançadora dispõe de todos os elementos para, em estrita obediência aos ditames do art., 142 do CTN, “*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*” . No campo da lógica simples já podemos descaracterizar a natureza de formalidade essencial do MPF, pois o que é essencial não se dispensa, existe em todos os casos, está sempre presente, o que não constitui a realidade do MPF. E a realidade dos fatos está fundada em norma infra legal, pois, a Portaria MPS/SRP N° 3.031/2005, publicada em 22/12/2005, dispensou a emissão de MPF em várias situações, *in verbis*:

“ Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - relativo à análise interna e regularização de divergências entre GFIP e GPS, objeto de cobrança automática pelos sistemas informatizados da

¹⁶ CARVALHO, op. cit., (nota 1), p. 263-4.

Previdência Social, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação;

II - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFPS em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex."

Ainda que fosse admitido o *status* de formalidade essencial ao MPF, esta seria uma exigência para o procedimento inquisitorial de investigação e não para o ato administrativo do lançamento que pode, como vimos, prescindir de um prévio trabalho investigativo.

Assim, concluímos que o Mandado de Procedimento Fiscal diz respeito ao procedimento inquisitorial de investigação fiscal e não ao ato administrativo do lançamento em si, não possuindo, outrossim, status de formalidade essencial capaz de causar nulidade por vício formal no referido ato administrativo.

Por fim, há aqueles, como a ex-Auditor-Fiscal, Mary Elbe,¹⁷ que entendem que o MPF é um instrumento garantidor do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo outros, como o Conselheiro Leonardo no voto do recurso 268.580, que entendem a existência do MPF como corolário da segurança jurídica.

Como é cediço não podemos falar em contraditório e ampla defesa na fase que antecede a conclusão do lançamento, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois concluído o lançamento e instalado o litígio administrativo com a apresentação da impugnação é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a argüição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma argüição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Quanto à segurança jurídica, Leandro Paulsen¹⁸ conclui que são cinco os seus possíveis conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições jurídicas; (iii) estabilidade das situações jurídicas; (iv) confiança no tráfego jurídico; e (v) tutela jurisdicional. Considerando que o conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada, podemos admitir sua relação com a existência do MPF. No entanto, todas as normas a serem consideradas na aplicação da segurança jurídica devem ter sido validamente inseridas no ordenamento jurídico e estarem em plena vigência. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres,¹⁹ citando Tipke, afirma que a segurança jurídica é a segurança da regra. Assim, tendo sido demonstrado que não há qualquer regra validamente inserida no ordenamento jurídico que atribua o efeito de nulidade aos eventuais vícios relacionados ao MPF, não há qualquer violação à segurança jurídica a conclusão de que vícios quanto ao instrumento administrativo não geram efeitos na relação fisco x contribuinte.

Por oportuno, não podíamos concluir nossa manifestação sem enfrentar a questão de que a existência do MPF pode contribuir para diminuir os eventuais desvios de conduta das autoridades fiscais e o aparecimento de golpistas particulares que atuariam como falsos Auditores-Fiscais. A eventual função de auxílio ao combate a tais ilícitos que o MPF pode exercer não legitima, de *per si* e em afronta ao direito positivo, a consideração de que ocorreria nulidade quando da existência de quaisquer vícios quanto a tal instrumento de controle administrativo. Em apoio a nossa posição, tomamos, mais uma vez, as seguras lições da administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o assunto. Afirmou a professora em parecer no qual considerou os efeitos da existência do MPF:

*“Os desvios de conduta, sempre possíveis de ocorrer, pela omissão no exercício das atribuições próprias do cargo, devem ser objeto de apuração e aplicação das sanções cabíveis. Não podem, contudo, levar a adoção ou imposição de medidas normativas contrárias à lei(...)”*²⁰

¹⁷ Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota), p. 62.

¹⁸ Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.

²⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 50.

Por todo o exposto, concluímos que a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas, insistimos, sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MAURO JOSE SILVA em 21/08/2011 15:48:20.

Documento autenticado digitalmente por MAURO JOSE SILVA em 21/08/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCELO OLIVEIRA em 15/03/2013, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES em 22/08/2011 e MAURO JOSE SILVA em 21/08/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0919.09507.H55L

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

D34E4AB895F19F98C3D447BA48FD0DB642D26DA4