



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

**Processo nº** 12267.000306/2008-80  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.486 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** MI MONTREAL INFORMÁTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/05/2005

LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. DIREITO ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE. CTN.

Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte e somente pode ser recusado pela autoridade fiscalizadora nas hipóteses comprovadas de impossibilidade ou dificuldade de realização da ação fiscal.

O prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que dificultou a sua apresentação.

Processo Anulado

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento pela existência de vício material, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em não anular o lançamento e decidir sobre o mérito da questão. Declaração de voto: Mauro José Silva. Sustentação oral: Carolina Barros Carvalho. OAB: 142.292/RJ.

*(assinado digitalmente)*

**MARCELO OLIVEIRA - Presidente.**

*(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), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Manoel Coelho Arruda Junior.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa MI Montreal Informática LTDA contra decisão monocrática que julgou procedente o lançamento de contribuições sociais previdenciárias devidas e não recolhidas.

2. A ementa da decisão restou assim resumida (fl. 1162):

*“SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CURSOS DE TREINAMENTO E CAPACITAÇÃO.*

*Integra o salário-de-contribuição o pagamento relativo a cursos de capacitação e treinamento oferecidos aos segurados empregados, sem a comprovação dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/91.*

*Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação ou mesmo a apresentação deficiente, o agente fiscal pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, nos termos do Art. 33, § 3º, da Lei 8212/91.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE.”*

3. Como razões recursais (fls. 1197/1218) aduz a empresa, em síntese, o seguinte:

a) preliminarmente, a decadência dos débitos anteriores a julho de 2001, aduzindo que o lançamento somente se concretizou em 25.08.2006, devendo ser aplicado, no caso, o disposto no art. 150, § 4º do CTN;

b) a possibilidade de novas provas serem juntadas no curso do processo administrativo, mesmo após a apresentação da impugnação;

c) no mérito, defende que os lançamentos respeitaram os princípios básicos de contabilidade, sendo que seus livros contábeis refletem a atividade mercantil realizada no período fiscalizado. Arguiu, ainda, que a fiscalização errou grosseiramente ao analisar os valores lançados na contabilidade;

d) não subsiste o débito levantado, tendo em vista que os valores lançados a título de pagamento de cursos/treinamento/capacitação não constituem base de incidência de contribuição previdenciária.

4. Não houve contrarrazões por parte da fiscalização, sendo o processo encaminhado a este Conselho.

É o relatório.

**Voto****DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade, e passo ao exame das questões preliminares adiante identificadas.

**DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

2. Antes de adentrar na análise do presente processo, relembro aos nobres colegas que já apreciamos inúmeros processos do mesmo contribuinte sobre a mesma fiscalização, decorrente do MPF nº 09241334 (fl.60), que originou, também, a fiscalização ora guerreada. Em todos os casos anteriormente analisados, por unanimidade de votos, essa Turma já sotrancou o entendimento de que a fiscalização era maculada de irregularidades, devendo, por consectário, ser adotado o mesmo entendimento.

3. Ora, irregularidade cometida pelo fisco e que é suficiente para determinar a anulação do lançamento fiscal, qual seja o desrespeito, por parte da autoridade fiscalizadora, do domicílio tributário do sujeito passivo.

4. Compulsando os autos, verifica-se que a auditoria fiscal realizada no estabelecimento da recorrente, através do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (fls 78/80), determinou que a documentação fosse apresentada no estabelecimento 42.563.692/0012-89 situado na Rua São José, 90 - 7º andar Centro Rio de Janeiro/RJ e lá permanecesse até o encerramento da ação fiscal.

5. O contribuinte argumenta que, de acordo com seu contrato social e outros documentos acostados aos autos, o domicílio tributário estava situado na Rua Capitão Jorge Soares, 04 - Rio das Flores - Volta Redonda/RJ.

6. O fisco, por sua vez, tenta afastar os argumentos do contribuinte trazendo aos autos indícios de prova no sentido de que a empresa elegeu como domicílio tributário o estabelecimento em que se desenvolveu o procedimento fiscalizatório, portanto não haveria razão alguma para anular o lançamento fiscal.

7. A questão foi levada ao Judiciário. Em consulta realizada sobre o andamento do processo, constata-se que houve trânsito em julgado em favor do recorrente. Com efeito, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região entendeu que os motivos trazidos pela Procuradoria do INSS para justificar a fiscalização em estabelecimento distinto ao eleito como domicílio tributário foram insuficientes para a aplicação do artigo 127, §2º do CTN. Segue transcrição do voto vencedor, ementa, acórdão e fase processual:

**“VOTO**

*O Código Tributário Nacional proclama, em seu art. 127, inciso II, que, na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, será este o do lugar de sua sede, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado.*

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

Autenticado digitalmente em 25/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 29/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A Autora, de acordo com dado constante em seu CNPJ, encontra-se em atividade desde o ano de 1976 (fls. 14).*

*Por conta da 20ª alteração de seu Contrato Social, datada de 30 de janeiro de 1995 (fls. 202/204), promoveu a transferência de sua sede, originariamente estabelecida na Rua São José, nº 90 – Centro, Rio de Janeiro/RJ, para a Rua Capitão Jorge Soares, nº 04, no Município de Rio das Flores, Estado do Rio de Janeiro.*

*Entendeu a Autarquia-previdenciária que a Autora, ao promover a mudança de sua sede, e, por consectário legal, de seu domicílio tributário, buscou criar empecilhos à atuação fiscal da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores, porquanto circunscrita ao limite territorial da Capital do Estado. Em razão desta situação, aplicou ao caso a regra positivada no § 2º do art. 127 do CTN, o qual permite que a autoridade administrativa recuse o domicílio eleito pelo contribuinte quando se torne impossível ou dificultosa a arrecadação ou a fiscalização do tributo.*

*Não obstante repute louvável toda e qualquer medida administrativa que tenha como escopo resguardar o munus fiscalizatório dos órgãos públicos, mormente em se tratando de hipótese de perseguição de débitos fiscais, a ilação feita pela autoridade administrativa a respeito do verdadeiro objetivo a ser alcançado pela parte autora com a alteração de sua sede não se sustenta diante de uma leitura mais apropriada dos dispositivos do CTN reguladores da matéria, nem tampouco se verificarmos atentamente a cronologia dos fatos ocorridos.*

*Primeiramente, cabe consignar ser evidente a distinção existente entre (a) autonomia da pessoa jurídica para definir, em seus atos constitutivos, o local de sua sede e (b) faculdade de eleição, pelo contribuinte, de seu domicílio tributário.*

*Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Se o mesmo não o elege, passa a Administração a avaliar as alternativas legais para sua definição, enumeradas nos incisos do referido artigo. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, ex vi do inciso II, o local de sua sede.*

*A incidência, na espécie, da regra do §2º do art. 127 do CTN - “A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito...” -, não se revela apropriada, visto que a definição do domicílio fiscal da Autora em Rio das Flores não se deu em razão do exercício da faculdade de eleição, mas sim por conta da fixação de sua sede naquele Município, hipóteses que não guardam similitude entre si.*

*Noutro giro, entendo que o fato de a Autora figurar no rol de contribuintes sujeitos à atuação fiscal da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores do INSS não se revela, por si só, motivo razoável a justificar a desconSIDERAÇÃO de sua nova sede como sendo o seu domicílio tributário. O Município de Rio das Flores*

*está localizado a apenas 180 Km de distância da Cidade do Rio de Janeiro, não podendo tal circunstância ser considerada como impeditiva do exercício, pelos agentes públicos vinculados ao aludido Órgão autárquico, da atividade de fiscalização/arrecadação de tributos. A opção administrativa do INSS de circunscrever aos limites territoriais da Capital do Estado a atuação da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores, como consignado na contestação (fls. 93), não pode implicar restrição ao legítimo direito do contribuinte de, no livre exercício de sua atividade empresarial, e diante das conveniências e vantagens econômicas a serem eventualmente auferidas com a medida adotada, estabelecer sua sede onde melhor lhe aprouver.*

*Ainda que não dispondo de dados estatísticos para dar esteio a presente ilação, podemos presumir que, tal como na Capital, há, também, no interior do Estado do RJ, grandes devedores do INSS, o que não significa dizer que, por tal razão, deixe a Autarquia previdenciária de adotar as medidas administrativas necessárias para inscrição dos débitos existentes em Dívida Ativa e posterior ajuizamento de execuções fiscais, mesmo que sem a participação da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores.*

*Outro ponto merecedor de destaque, relevante ao deslinde da questão jurídica em testilha, é a constatação de que, da análise dos atos normativos administrativos expedidos pelo Ministério da Previdência Social, concernentes à definição da estrutura organizacional do INSS, as Divisões de Cobrança de Grandes Devedores só passaram a ter expressa previsão a partir do advento da Portaria MPAS nº 6.247, de 28 de dezembro de 1999, que, revogando a Portaria nº 458/92, aprovou o novo Regimento Interno daquela Autarquia. Cabe indagar, assim, como poderia a Autora, no ano de 1995, promover a mudança de sua sede buscando dificultar a atuação fiscal de um Órgão até então inexistente?*

*Destarte, entendo que os motivos invocados pelo Réu para recusar a sede da Autora como sendo o seu domicílio tributário carecem de maior consistência, impondo-se, portanto, no âmbito desta E. Corte, a reforma da r. sentença recorrida.*

*Face ao acima exposto, dou provimento ao recurso para, reformando a sentença, julgar procedente o pedido e declarar como domicílio tributário da Autora a sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, Centro, Município de Rio das Flores – RJ. Condene o Réu no reembolso das custas judiciais e no pagamento de honorários de advogado, estes fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor atribuído à causa.*

*É como voto.*

**EMENTA**

**ADMINISTRATIVO – ALTERAÇÃO DE SEDE - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – RECUSA PELA ADMINISTRAÇÃO - ART. 127, § 2º, DO CTN.**

*I – Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Se o mesmo não o elege, passa a Administração a avaliar as alternativas legais para sua definição, enumeradas nos incisos do referido artigo. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, ex vi do inciso II, o local de sua sede.*

*II – A autonomia que a pessoa jurídica possui para definir, em seus atos constitutivos, o local de sua sede, não se confunde com o exercício da faculdade de eleição do seu domicílio tributário. O § 2º do art. 127 do CTN permite que a autoridade administrativa recuse domicílio fiscal apenas quando este tenha sido fixado por eleição, e não em virtude de mudança de sede promovida por conta de alteração de contrato social da empresa.*

*III – Recurso provido.*

#### ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas.*

*Decide a Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, à unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, constante dos autos, que fica fazendo parte integrante do presente julgado.*

*Rio de Janeiro, 15 de agosto de 2007. (data de julgamento)*  
**SERGIO SCHWAITZER RELATOR**

**PROCESSO Nº 2003.51.01.022430-0**

**IV - APELACAO CIVEL ( AC /346266 ) AUTUADO EM 14.07.2004 PROC. ORIGINÁRIO Nº200351010224300 JUSTIÇA FEDERAL RIO DE JANEIRO VARA: 19CI**

**APTE: MI MONTREAL INFORMATICA LTDA ADV: JOAO LUIZ PINTO DA NOBREGA E OUTROS**

**APDO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS ADV: FERNANDO LINO VIEIRA**

**RELATOR: DES.FED.SERGIO SCHWAITZER - 7A.TURMA ESPECIALIZADA**

**LOCALIZAÇÃO: BAIXADO Em 07/12/2007 - 12:40**

**Baixa Definitiva Remetido a(o) A(O) Décima Nona Vara Federal do Rio de Janeiro(GR 00/0162527)07/0162527 Em 27/11/2007 - 12:40 Trânsito em Julgado**

**DATA DO ÚLTIMO PRAZO: • Em 05/11/2007 - 16:44 Recebimento NA(O) SUBSECRETARIA DA 7A.TURMA ESPECIALIZADA”**

8. Considerando a decisão judicial, temos como assegurado que o domicílio tributário da empresa recorrente é a sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, Centro, Município de Rio das Flores – RJ, conforme defendido em suas razões recursais. Portanto, está eivado de nulidade o lançamento fiscal em seu nascedouro.

9. E o prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que certamente dificultou a sua apresentação para o fisco.

10. Com efeito, a fiscalização deixou de observar a legislação que disciplina a matéria relativa ao domicílio tributário, a começar pelo próprio Código Civil:

*Código Civil:*

*“Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:*

*...*

*IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.”*

11. A seu turno, o Código Tributário Nacional assevera com clareza:

*“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:*

*...*

*II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;*

*§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.*

*§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”*

12. Pelos dispositivos legais acima alinhavados, constata-se que é pacífico o entendimento quanto ao estabelecimento do domicílio tributário por intermédio da fixação da sede da empresa. É bem verdade que o órgão fiscalizador pode recusar o domicílio eleito nas hipóteses previstas no artigo 127, §2º do CTN, mas desde que o faça de forma justificada. Para tanto, o ato normativo cuidou de estabelecer regras para a fixação de ofício do domicílio. Neste caso, o estabelecimento centralizador é aquele onde se encontra a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral.

13. Em síntese, temos que, em regra, é respeitada a vontade do sujeito passivo na eleição de seu domicílio tributário e, conseqüentemente, de seu estabelecimento centralizador perante o fisco, que pode ser alterada de ofício nas hipóteses, comprovadamente, de impedimento ou dificuldade para a realização da auditoria fiscal. E no presente caso a fiscalização em momento algum recusou o domicílio eleito pelo recorrente preferindo,

entretanto, defender o acerto da fiscalização no estabelecimento determinado pelos próprios auditores.

14. Há que se destacar ainda, porque importante, que o cerceamento do direito de defesa é nitidamente reconhecido, tendo em vista as autuações por falta de documentos e recusa em prestar esclarecimentos além dos inúmeros lançamentos por arbitramento, todos realizados com enorme gravame para o sujeito passivo.

15. Sem falar que ficou prejudicado o direito da empresa em acompanhar a ação fiscal e prestar os esclarecimentos necessários, o que denota clara afronta aos preceitos constitucionais garantidores da ampla defesa e do contraditório.

16. Por fim, diante de todo o exposto e uma vez transitada em julgado a sentença reconhecendo que o domicílio tributário é o estabelecimento centralizador do recorrente, situado na Rua Capitão Soares, 04 Rio das Flores Volta Redonda/RJ, somente resta a este órgão administrativo julgador acatar a decisão judicial e, conseqüentemente, anular o lançamento por vício material. Restando, portanto, prejudicado o exame de mérito.

### **CONCLUSÃO**

17. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para ANULAR de ofício o lançamento fiscal por vício material.

*(assinado digitalmente)*

Damião Cordeiro de Moraes – Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

Com a devida vênia, divergimos do ilustre Relator quanto ao desfecho do presente.

Inicialmente, concordamos com a premissa de que a fiscalização intimou a recorrente, por diversas vezes em local diverso de seu domicílio fiscal, apesar de ser este local um de seus estabelecimentos. O trânsito em julgado da ação declaratória proposta pela recorrente nos leva a adotar tal premissa. Ressaltamos, entretanto, que o provimento jurisdicional somente declara o domicílio fiscal sem prever qualquer consequência para a intimação enviada para domicílio diverso daquele de eleição nos moldes do CTN.

A partir disso, o Relator concluiu que estaríamos diante de um caso de nulidade por vício material sem, contudo, apontar o fundamento legal para tanto. Tal argumentação genérica em relação à nulidade, registre-se, foi acompanhada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9202-002.413, julgado em 07 de novembro de 2012.

Na tentativa de apontar a fundamentação legal que teria levado a tais posições, poderíamos buscar os fundamentos legais no art. 32 da Portaria 520/2004, *in verbis*:

*Art. 32. 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;*

*III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 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 o 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.*

Certamente o caso não envolve lançamento por pessoa incompetente, então poderíamos justificar a nulidade pela preterição do direito a defesa ou por problemas no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

De plano, podemos afastar a possibilidade de tal fato - intimações na fase fiscalizatória em local diverso do domicílio de eleição - acarretar cerceamento de defesa, tendo em conta que na fase fiscalizatória o procedimento é inquisitório, não se sujeitando os atos praticados nessa fase aos ditames 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)*

Sem que fique demonstrado que após o início do litígio houve ofensa ao contraditório ou à ampla defesa, não há como acatar a tese de que a intimação dos atos da autoridade fiscal em domicílio diverso daquele de eleição do contribuinte acarrete nulidade por cerceamento de defesa.

Quanto ao MPF, passamos a registrar nossa oposição.

**Mandado de Procedimento Fiscal. Eventuais vícios no MPF não afetam relação jurídica fisco x contribuinte. Procedimentos fiscais concluídos entre 12/2007 a 06/2011.**

Partimos para desvendar as conseqüências jurídicas para o lançamento tributário de eventuais vícios quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Como nesta Câmara tratamos do julgamento de segunda instância de recursos que versem sobre o que o regimento desta Casa denomina de contribuições previdenciárias, bem como sobre as contribuições devidas a terceiros, temos que, de início, identificar a legislação aplicável ao MPF relativamente a tais tributos.

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.

Para complementar as normas dos Decretos, foram editadas portarias, sendo aplicáveis a Portaria 4.066/2007, de 02/05/2007 a 11/12/2007, a Portaria 11.371/2007, de 12/12/2007 a 28/06/2001, e a Portaria 3.014/2011, de 29/06/2011 até a presente data.

Para o período que interessa ao caso é aplicável a Portaria 11.371/2007.

Em resumo, o MPF, segundo o texto do art. 2º do Decreto 3.724/2001, é definido como uma ordem específica que instaura o procedimento fiscal, podendo ser um MPF destinado à fiscalização (MPF-F), destinado a realização de diligência (MPF-D) ou destinado a casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária ou previdenciária (MPF-E) sendo sua emissão realizada por algumas autoridades definidas no art. 6º da Portaria 11.371/2007.

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, Portaria 11.371/2007), 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 da Portaria 11.371/2007).

O MPF-F tem prazo inicial de 120 dias, podendo ser prorrogado quantas vezes for necessário, art.12 da Portaria 11.371/2007. Havendo o decurso de prazo, extingue-se o MPF-F, no entanto, o art. 15 da mesma Portaria 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, podemos sugerir três violações possíveis às disposições da legislação sobre o assunto 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 prorrogação ou um novo MPF tenha sido emitido.

Para a primeira delas - instauração de procedimento fiscal sem a emissão de

**MPF-F - o Decreto 3.724/2001 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 – a portaria 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 a legislação, 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 tenha havido prorrogação ou um novo MPF tenha sido emitido – a Portaria 11.371/2007 ou mesmo o Decreto 3.724/2001 não trazem qualquer previsão de nulidade.

Portanto, qualquer eventual violação dos dispositivos do Decreto 3.724/2001 e das portarias que regem a matéria 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.

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.”<sup>1</sup>*

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;*
- 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 doutrina<sup>2</sup> 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.<sup>3</sup>

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

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

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

<sup>3</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

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”.<sup>4</sup>

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

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

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

Embora tratando competência como sinônimo de capacidade, José Cretella Júnior<sup>7</sup> 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 conseqüências que podem culminar com seu total aniquilamento”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>8</sup>, 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...”<sup>9</sup> 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”.

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> *Nullus est maior defectus quam defectus potestatis*.

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

<sup>8</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 186.

<sup>9</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

Em outra obra<sup>10</sup>, 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”*.<sup>11</sup>

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.*

<sup>10</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220. Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

<sup>11</sup> Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 14. Documento assinado digitalmente em 19/08/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 25/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES  
Impresso em 29/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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.”<sup>12</sup>*

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”<sup>13</sup>.**

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.”<sup>14</sup>*

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 48.

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

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)

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 arguição 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.**<sup>15</sup>

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, Damião Cordeiro de Moraes, 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-Auditara 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 lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas devem 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.”<sup>16</sup> 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.

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,<sup>17</sup> 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 Paulsen<sup>18</sup> 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.

<sup>17</sup> Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota ), p. 62.

<sup>18</sup> 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.

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,<sup>19</sup> 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(...)”*<sup>20</sup>

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.

Voltando para o caso presente, em resumo, portanto, não temos configurada quaisquer das hipóteses do art. 32 da Portaria 520/2004.

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> Cf. DI PIETRO, op cit., (nota 12), p. 50.

Porém, poderíamos justificar a declaração de nulidade do lançamento se alguns dos elementos do ato administrativo do lançamento estivesse deficiente.

Ocorre que não vislumbramos qualquer vício nos pressupostos de fato e de direito do lançamento.

O lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA*  
*Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -*  
*Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -*  
*CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)*

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do lançamento.

Já existe manifestação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastando a nulidade em casos de problemas com o domicílio fiscal de eleição do contribuinte. Vejamos:

*Segundo Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma*

*Acórdão nº 20601429 do Processo 35301010276200690*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/05/1999 a 31/12/2001 PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO NO INTERESSE DO FISCO. O domicílio tributário, previsto no CTN, é apenas uma referência para fiscalização e arrecadação de tributos, se não houve demonstração do prejuízo para o contribuinte de a ação fiscal se realizar em tal estabelecimento, não há que se reconhecer a nulidade do procedimento fiscal. Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente. A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado. O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos. Recurso Voluntário Negado.*

Portanto, de *per si*, a intimação da recorrente durante a fase fiscalizatória em estabelecimento diferente daquele que elegeu para seu domicílio fiscal não causa nulidade no lançamento.

No entanto, cada intimação em domicílio diverso daquele eleito deve ser, a princípio, considerada não realizada. Dizemos a princípio, pois a entrega equivocada da intimação é sanada na medida em que o contribuinte responde à referida intimação ou comparece no processo. Mas a existência de tais vícios na intimação podem afetar nossa conclusão, se o lançamento for feito com base em arbitramento, a depender da justificativa para este procedimento especial.

No caso presente, de fato, o lançamento foi realizado com fundamento no arbitramento previsto no §3º do art. 33 da Lei 8.212/91, *in verbis* conforme texto vigente à época dos fatos:

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e*

*aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9 de Julho de 2001)*

(...)

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

Para tanto, a fiscalização apontou como motivação os itens 4.1 a 4.4 do Relatório Fiscal.

Como podemos extrair do dispositivo em destaque, o motivo para o arbitramento deve ser a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente. Nesse sentido, parece-nos que a motivação para o lançamento seria aquela constante dos itens 4.3. 1 a 4.3.3 e 4.4.

*4.3. Por deixar a MI Montreal de:*

*4.3.1. apresentar os comprovantes de despesas relativos aos pagamentos e todos os documentos que fundamentaram os lançamentos contábeis das despesas lançadas nas contas abaixo discriminadas, onde conste no histórico do lançamento contábil os documentos denominados Comprovantes de Pequenas Despesas (CPD's) e Resumos de Prestação de Contas (RPC's);*

*4.3.2. apresentar a relação dos segurados vinculados aos pagamentos destas despesas, contendo a qualificação dos mesmos (CNPJ filial, nome completo, CPF, data de admissão, data de demissão, matrícula na empresa etc.);*

*4.3.3. identificar a natureza jurídica da prestação laborativa destes segurados (segurado empregado, autônomo, contribuinte individual, cooperado de cooperativa de trabalho*

*etc. ).*

(...)

*4.4. Por apresentar os arquivos digitais, definidos no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD), aprovado pela Portaria MPS/SRP N°058, de 28/10/2005, Diário Oficial da União (DOU) de 31/10/2005, com formatos e conteúdos incompatíveis com aqueles exigidos no referido manual (...)*

A questão a desvendar que interessa ao deslinde do presente é se os documentos e informações acima enumerados deixaram de ser apresentados ou confeccionados adequadamente por conta da intimação da recorrente em domicílio diverso daquele que elegeu em conformidade com o CTN.

Ora, nesse aspecto caberia à própria recorrente apontar que a intimação em estabelecimento que não correspondia ao seu domicílio fiscal resultou na impossibilidade de atendimento da intimação ou no seu atendimento deficiente, o que teria resultado em uma motivação falseada do arbitramento. Mas em nenhum momento tal argumento foi utilizado no Recurso Voluntário. A recorrente NUNCA reclamou que não recebeu as intimações. Depois que compareceu ao processo para apresentar sua defesa poderia ter manifestado sua surpresa em relação às intimações que nos autos constam, mas não o fez. O que reclamou é que a justificação do arbitramento não permitia identificar quais documentos não apresentou. Porém, o que ocorreu foi que a recorrente não observou os itens 4.3 e 4.4 acima transcritos, fixando-se tão somente no conteúdo do item 1.5 do Relatório Fiscal para argumentar que a justificativa para o arbitramento foi genérica.

Aliás, contrariando a tese de que teria havido prejuízo à Recorrente quanto ao atendimento das intimações, a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, demonstra conhecer bem o conteúdo das intimações quando diz:

*"Os fiscais se limitaram a solicitar documentos e mais documentos somente para poder fundamentar seu absurdo procedimento através da recusa desses imaginários documentos. Repita-se: a contabilidade da Recorrente não apresenta indícios de fraude.*

*Da análise mais detida dos documentos anexados a este Recurso, outra não pode ser a conclusão senão a de que, ou a fiscalização não examinou todos os documentos disponibilizados correta e adequadamente, ou sequer os solicitou empresa na medida em que foram surgindo as dívidas com relação aos lançamentos contábeis objetos desta NFLD. "*

A Recorrente discute a conclusão da autoridade fiscal de considerar não atendida a intimação, mas não demonstra desconhecer ou ter tido dificuldade em atender as intimações pelo fato de ter sido intimada em local diverso de seu domicílio. E mesmo em relação ao acerto dos documentos apresentados, apesar de a fiscalização ter apresentado com clareza o que teria levado ao arbitramento, a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar que os motivos para o arbitramento não existiam, pois seus argumentos são genéricos.

Assim, não tendo havido prejuízo para a Recorrente quanto ao atendimento das intimações decorrente do fato de ser outro seu domicílio fiscal, entendemos que o caso não enseja nulidade.

Por oportuno, toda essa discussão sobre a validade de intimação recebida em estabelecimento que não seja o domicílio de eleição já havia sido pacificada nos antigos Conselhos de Contribuintes em virtude do conteúdo do Decreto 70.235/72. Embora não aplicável diretamente ao caso devido à data dos fatos geradores, serve para ilustrar como a questão tem sido tratada, como podemos conferir abaixo:

**Acórdão nº 10194717 do Processo 10768010249200285**

**20/10/2004**

**ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - A indicação da pessoa jurídica constituída à época dos fatos, com a ciência do lançamento para a sua responsável sucessora, é**

*procedimento regular, que não pode provocar nulidade, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer. NULIDADE DA INTIMAÇÃO - INEXISTÊNCIA - Valida a ciência tomada por pessoa com vinculação notória tanto com a incorporada quanto com a incorporadora, além de procurador da holding. NULIDADE - COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO - VALIDADE - A teor do disposto no artigo 9º, §§ 2º e 3º, do Decreto 70.235/72, os procedimentos quanto ao lançamento serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. A formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.*

Pelo exposto, mais uma vez pedimos vênia ao Relator para divergir de sua proposição de nulidade, votando na inexistência de nulidade por vício material e na necessidade de análise do mérito.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva