



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

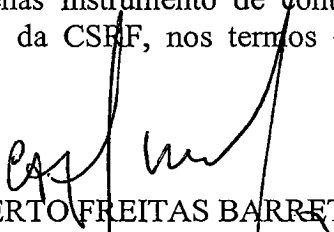
Processo nº 13819.001388/2001-82
Recurso nº 103-138.783 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.428 – 1ª Turma
Sessão de 03 de de outubro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL
Recorrente RAGI REFRIGERANTES LTDA. (ANTERIOR DOLLY DO BRASIL REFRIGERANTES LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Ausência de autorização no MPF - Mandado de Procedimento Fiscal

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA. A não inclusão, de forma expressa no MPF, de exigência de tributos que se encontram inclusos nas verificações obrigatórias constante no *mandamus*, não da azo à nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; João Carlos de Lima Junior; Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto acompanham o relator pelas conclusões, sob o entendimento que o MPF é apenas instrumento de controle da Administração Tributária, conforme entendimento reiterado da CSRF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


VALMIR SANDRI - Relator.

EDITADO EM: 21 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto),

Antônio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Júnior (Substituto Convocado).

Relatório

Com base no permissivo do artigo 32, inciso II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, a contribuinte interpõe recurso especial de divergência contra acórdão proferido pela antiga 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal válido, o que indicaria a carência de autorização do agente fiscal para o exercício da fiscalização do IRPJ; e, no mérito, o acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 150% ao seu percentual de 75%, estando à decisão assim ementada, *verbis*:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CAUSA DE NULIDADE. A Portaria SRF nº 3.007/2008 é mero ato infra legal destinado à administração de recursos humanos da Secretaria da Receita Federal, não se confundindo, por conseguinte, com norma atributiva de competência. A doutrina é sólida na afirmação de que somente a lei pode definir o círculo de atribuições dos órgãos e dos agentes públicos, vedando-se ao administrador a imposição de restrições ou mesmo ampliação dos poderes-deveres conferidos pelo legislador. Tampouco a citada Portaria possui natureza procedimental, pois, como é cediço, o procedimento de fiscalização se curva ao Decreto nº 70.235/72, que tem status de lei e vigência preservada por norma legal superveniente, nos termos do artigo 69 da Lei nº 9.784/99. Sendo assim, o Poder Legislativo cuidou sozinho de estabelecer as normas do processo administrativo, sem autorizar o Executivo a imiscuir-se nessa função. Portanto, seja no tocante à competência administrativa, seja no tocante à execução do procedimento em si, não se vislumbra, na espécie, a degradação do grau hierárquico da norma, presente quando a lei, para descongestionar o órgão legislativo, sem regulamentar a matéria, rebaixa formalmente o seu grau normativo, remetendo a normação dessa mesma matéria ao Poder Executivo.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. CONTEÚDO NÃO REFUTADO. FATO INCONTROVERSO. Procede a acusação quando a autuada não ataca a descrição, feita pelo Fisco, do conteúdo dos arquivos magnéticos da pessoa jurídica, onde constam informações do faturamento, dos clientes e das vendas canceladas da pessoa jurídica, tornando-se incontroversos os fatos que daí se revelam.

MULTA MAJORADA. USO DE TALONPARIO PARALELO. Não pode prosperar a multa de 150% que se aplicou em razão da acusação de uso de talonário de notas fiscais paralelas, quando não há prova da contrafação.

ESPONTANEIDADE. ADESÃO AO REFIS. MULTA DE OFÍCIO. O contribuinte não se livra de multa de ofício, caso a adesão ao REFIS ocorra na vigência dos efeitos da intimação que exclui sua espontaneidade.”

Recurso voluntário parcialmente provido."

Em seu recurso especial (fls. 2531/2540), instruído com documentos (fls. 2541/2567) a contribuinte alega divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, no qual não foi acolhida a preliminar de nulidade pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal, enquanto que no acórdão paradigma, proferido nos autos do processo nº 13819.001.389/2001-27 (acórdão nº 203-09.809) pela antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, o entendimento foi contrário, por entender que a fiscalização não pode ser estendida além dos períodos contidos no MPF, sem que seja precedido da emissão de MPF expedido pela autoridade competente, nos termos do artigo 10 da Portaria SRF 3.007/2001.

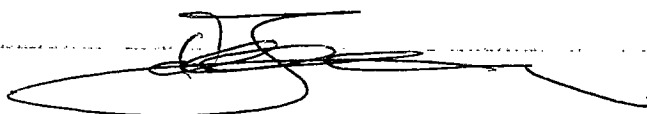
Ao recurso especial da contribuinte foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n. 103-0314/2007, fls. 2595), ante a constatação de que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade por ter sido reconhecida a divergência jurisprudencial suscitada.

Em face do recurso da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2597/2603), argumentando, em síntese, pela impossibilidade do conhecimento recursal, pois alega que não há identidade fática entre os fatos apreciados pelos julgadores das câmaras ora apontadas como proladoras de decisões divergentes.

Esclarece que no acórdão paradigma, foi firmado entendimento segundo o qual somente podem constar do lançamento os períodos de apuração previstos em MPF, enquanto o acórdão recorrido rejeitou a nulidade do lançamento de tributo diverso daquele previsto no MPF.

Além disso, no mérito, a Fazenda Nacional se manifestou no sentido de que não há previsão legal para que o exercício das atividades do auditor da receita seja delimitado por Portaria e na forma de Mandado de Procedimento Fiscal.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O presente recurso foi interposto com base no permissivo do artigo 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria do MF nº 55/1998, e o acórdão paradigma da antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, juntado pela contribuinte atende os pressupostos para a sua admissibilidade, razão porque, o conheço, senão vejamos:

Em seu recurso especial (fls. 2531/2540), instruído com documentos de fls. 2541/2567, a contribuinte alega divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, no qual não foi acolhida a preliminar de nulidade pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal, enquanto que no acórdão paradigma, proferido nos autos do processo nº 13819.001.389/2001-27 (acórdão nº 203-09.809), pela antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, o entendimento foi contrário, por entender que a fiscalização não pode ser estendida além dos períodos contidos no MPF, sem que seja precedido da emissão de MPF expedido pela autoridade competente, nos termos do artigo 10 da Portaria SRF 3.007/2001.

Pois bem. Como visto acima, cinge-se a controvérsia ao entendimento do contribuinte no sentido de que o lançamento tributário procedido pela fiscalização, sem que tivesse a necessária autorização por via do Mandado de Procedimento Fiscal expedido pela autoridade competente, é causa de nulidade do procedimento fiscal, ao passo que o acórdão recorrido (fls. 2478/2510), ao rejeitar os argumentos despendidos pela contribuinte, entendeu, em síntese, que o MPF é mero instrumento de controle administrativo, de reconhecida ineficácia sobre a atuação fiscalizadora, tendo em vista que a norma do órgão administrativo não se superpõe à lei que estabeleceu os poderes do agente, não podendo impor barreiras ao exercício da atuação do servidor competente, conforme as regras jurídicas criadas pelo legislador federal.

Inicialmente, quando da instituição do MPF, vinha entendendo que eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração, porquanto, entendia, sua função era de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, ao argumento de que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, era competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento, independentemente do Mandado de Procedimento Fiscal.

Entretanto, após me debruçar sob o tema e algumas reflexões, cheguei à conclusão de que minha anterior posição encontrava-se na contramão do bom direito e afronta à segurança jurídica, à moralidade, à eficiência e à própria legalidade, senão vejamos:

Acerca da competência da Administração Tributária para aferir a capacidade contributiva, como reconhecido na Constituição Federal (art. 145), são as seguintes as disposições da legislação:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - Os atos termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portaria SRF nº 3.007/2001 (Portaria vigente à época. As mesmas disposições constam na Portaria SRF nº 6.087/2005)

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurado mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

(...)

Em respeito à ordem jurídica, quaisquer direitos reconhecidos ou consagrados em portarias, que não afrontem direitos fundamentais, vinculam a Administração Tributária e os seus agentes ao direito subjetivo por elas mesmos criados, e terão que ser respeitados sob pena, como já dito antes, de grave afronta à segurança jurídica, à moralidade, à eficiência e à própria legalidade, devendo o ato administrativo que desrespeitar as prescrições contidas naqueles atos normativos ser considerado nulo de pleno direito, não podendo ser convalidado.

Cabe ressaltar e reconhecer a validade e força das portarias como normas da legislação tributária, pois elas, como veículos introdutórios de normas, inclusive, são quem regulam, inclusive, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como o recentemente editado que trouxe significativas alterações na forma do seu funcionamento, bem como são os instrumentos utilizados para nomear os Auditores Fiscais da Receita Federal após aprovação em concurso.

No campo tributário, por trazer insito o poder do Estado para expropriar bens dos particulares, os princípios da legalidade, da moralidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa deverão ser assegurados com mais vigor, uma vez que na relação jurídico-tributária o Estado é dotado de poderes amplos, inclusive, para proceder à execução forçada de bens com base na inscrição do débito por meio da Certidão de Dívida Ativa.

Porém, esse poder não pode ser exercido de modo absoluto uma vez que ele encontra seus limites exatamente nos direitos e garantias individuais, como preceitua o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Assim, a Portaria expedida pelo Secretário da Receita Federal é o veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor Fiscal da Receita Federal nos poderes de fiscalizar determinado contribuinte. A competência geral do AFRF decorre da lei, porém a competência específica para atuar em um caso concreto somente é dada pelo MPF que se assemelha à procuração ou à ordem que outorga poderes ao mandatário.



Dessa forma, com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF – Mandado de Procedimento Fiscal que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o “mandado”, a ordem de mandar, e dá a competência para agir em nome do Fisco, o qual foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de melhor controlar as ações dos seus agentes, como consta da Ementa do próprio Ato.

Portanto, os agentes da administração tributária deverão ser os primeiros a obedecerem às regras fixadas pelos seus superiores hierárquicos. Igualmente, a Administração, quando edita um ato se obriga perante o particular a respeitar os seus próprios atos.

De outra forma, afrontaria a moralidade e à eficiência pública, bem como o direito subjetivo dos contribuintes, que a administração tributária resolvesse desconhecer as regras por ela própria fixadas para validar atos de agentes executados à revelia da autoridade hierarquicamente superior e em claro desrespeito das regras administrativas.

Nesse diapasão, são importantes as lições dos ilustres Conselheiros Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López, brilhantemente colocadas na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112 (grifos não são do original):

“(...) Este Mandado deve ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal ao contribuinte na execução do procedimento fiscal. Providência que buscou dar maior transparência ao trabalho fiscal e maior segurança ao contribuinte sobre o que dele irá se verificar.(...)”

“II.12. Início do Procedimento Fiscal e o Mandado de Procedimento Fiscal

A partir de 1º de dezembro de 1999, os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF são instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (...).

(...)

Já existia no âmbito da Administração Tributária Federal disciplina equivalente, executada por meio da conhecida “FM” (Ficha Multifuncional), documento interno gerado pelas autoridades que comandavam a chefia das atividades da fiscalização federal de cada unidade administrativa regionalizada, para registrar o planejamento dos trabalhos a serem desenvolvidos em determinado período, identificar os sujeitos passivos selecionados em função de critérios objetivos previamente elencados, assim como determinara amplitude dos trabalhos que deveriam ser desenvolvidos em cada caso, em função das peculiaridades de cada programação. A ficha de registro interno era denominada de “multifuncional” porque servia, simultaneamente, para cadastrar a seleção de contribuintes submetidos à inspeção, determinar os agentes do Fisco encarregados da execução de cada trabalho, identificar os períodos e tributos objeto da investigação em cada sujeito passivo, assim como discriminar e controlar o resultado das atividades de cada agente do Fisco em relação aos contribuintes fiscalizados, mediante aferição e registro do tempo despendido em cada trabalho, como também do eventual crédito tributário constituído quando do encerramento da auditoria-fiscal que estava a seu cargo.

A diferença da nova sistemática implantada pelo MPF em relação à anterior acima descrita reside principalmente na previsão de cientificação e controle da programação dos trabalhos fiscais pelo contribuinte.

(...)

O MPF, de acordo com a Portaria SRF nº 3.007/01, possui os seguintes prazos máximos de validade: I – 120(cento e vinte) dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II – 60(sessenta) dias, no caso de MPF-D. A prorrogação do prazo poderá ser efetuada pela autoridade eminente tantas vezes quantas forem necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos no ato legal.

O MPF extingue-se: I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II – pelo decurso dos prazos de validade. A hipótese de extinção do MPF pelo decurso do prazo de validade não implica nulidade dos atos praticados durante o período de sua vigência, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Na emissão do novo MPF, neste caso, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

(...)

A competência atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF tem apenas a finalidade de explicitar quais são os poderes e deveres inerentes a seu cargo. Por permitir acesso quase irrestrito a informações sigilosas dos contribuintes, a atividade de fiscalização não pode ser exercida por qualquer servidor público, mas apenas por aquele a quem a lei impõe um rol de deveres. A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.

A Competência exclusiva conferida ao AFRF para efetuar o lançamento não pode ocasionar, portanto, qualquer limitação ao poder da União de exigir os tributos de sua competência, eis que esse poder deriva da própria Constituição Federal. (...) os órgãos administrativos têm amplo poder de se organizar, direcionando sua força de trabalho de forma a melhor cumprir sua atribuição. Para isso, são definidas prioridades, selecionados contribuintes, definidos os procedimentos. Via de regra, esse disciplinamento é apenas interno, ou seja, seu descumprimento só acarreta responsabilização interna corporis

O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.”

No sentido de que o MPF é instrumento imprescindível ao lançamento e a incompetência da autoridade fiscal é vício insanável que pode ser argüido a qualquer tempo,



visto que é do tipo de nulidade que não se convalida, é, também, a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes, vejamos:

Acórdão 101-94060: 28/01/2003

Relatora.: Sandra Maria Faroni.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA- O Mandado de Procedimento Fiscal não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento.”

Acórdão 101-94116 - 27/02/2003.

Relatora. Sandra Maria Faroni.

Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

Acórdão 106-13156 - 29/01/2003.

Relator: Luiz Antonio de Paula

Ementa: MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade dos atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo.

Pelo acima exposto e em consonância com a jurisprudência ora citada, depreende-se que a ação fiscal deve obedecer às normas operacionais ditadas pelo Fisco, pois, além da competência genérica oriunda do artigo 142 do CTN, tem também a autoridade fiscal uma competência específica oriunda do MPF, a qual não pode por ele ser descumprida, sob pena de invalidar o procedimento fiscal.

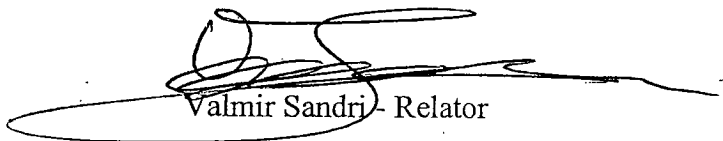
Entretanto, no presente caso não ocorreu o vício apontado pela recorrente, qual seja, ausência no MPF de autorização para que a fiscalização procedesse aos trabalhos de fiscalização no âmbito do IRPJ.

Isto porque, conforme se depreende do Mandado de Procedimento Fiscal (fl. 01), além de apontar qual o tributo objeto do procedimento fiscal (IPI) e o período de apuração (12/1997 A 00/1998), de forma genérica, determinou também que seria objeto do procedimento as verificações obrigatórias, para a correta determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições administrados pelo SRF, em relação aos valores declarados ou recolhidos, nos últimos cinco exercícios, ou seja, a fiscalização plenamente investida no exercício de

competência para fiscalizar e lançar outros tributos além daquele nominalmente inserido no MPF, não havendo, portanto, no presente caso, em se falar em nulidade do lançamento.

Por todo o acima exposto, entendo que agiu com acerto a r. decisão recorrida que não acolheu a preliminar de nulidade relativa à ausência de Mandado de Procedimento Fiscal, pois apesar de entender que o mesmo é imprescindível para a manutenção do lançamento, no caso em tela não visualizo qualquer vício no MPF que pudesse macular o lançamento.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.


Valmir Sandri - Relator