



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

Processo nº 13819.001788/2004-31
Recurso nº 161.596 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.796 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 2 de junho de 2011
Matéria Lançamento do Auto de Infração - Questões Diversas
Recorrente INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS INDEPLAST LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/1998 a 31/12/1999

AUTO DE INFRAÇÃO, PIS, DECADÊNCIA. CINCO ANOS

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20/06/2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. No caso, parte do lançamento, cientificado à autuada em 09/08/2004, foi atingido pela decadência nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

AUTO DE INFRAÇÃO - DOCUMENTOS HÁBEIS A DEMONSTRAR A OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES - INFORMAÇÃO PRESTADA PELO CONTRIBUINTE - DESNECESSIDADE

Tendo sido o lançamento efetuado com base em informações lançadas pelo próprio contribuinte, cabe a esse apresentar a contraprova do direito que alega.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) – CONTROLE ADMINISTRATIVO. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. NULIDADE INEXISTENTE

O MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal e eventuais descumprimento de comandos normativos em relação ao MPF não acarreta a nulidade do lançamento, ainda mais quando, expressamente determina que sejam efetuadas as verificações obrigatórias dos tributos e contribuições administrados pela SRF pelo período dos últimos 05 anos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos excluir do lançamento os PA até 31/07/98, em razão da decadência. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o relator, que dava provimento ao recurso, relativamente ao MPF. Os Conselheiros Daniela Ribeiro de Gusmão e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo votaram pelas conclusões quanto ao MPF, fazendo declaração de voto. Designado o Conselheiro Flávio de Castro Pontes para redigir o voto vencedor quanto ao MPF.

Magda Cotta Cardozo - Presidente.

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Flávio de Castro Pontes – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Daniela Ribeiro de Gusmão, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e José Luiz Bordignon.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário promovido por Indústria de Plástico Indeplast Ltda. em decorrência do Auto de Infração de fls. 21 a 23, lavrado em 09/08/2004, relativo à diferença apurada entre o valor escriturado e o valor declarado/pago referente ao PIS, no período das competências de 30/08/1998 a 31/12/1999 no montante de R\$ 222.709,64.

Este Auto de Infração teve como ponto de partida o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0811900-2003-00193-1, com a finalidade de analisar o “Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ” dos anos calendários de 2000 e 2001, especificamente quanto à verificação de compatibilidade de sua movimentação financeira em relação às receitas declaradas.

Dessa forma o Auditor Fiscal da Receita Federal elaborou em 15/05/2004 o Termo de Constatação dos Fatos e intimou o contribuinte a se manifestar sobre a planilha de “Apuração de Valor Omitido”, concedendo-lhe prazo de 15 dias. Findando esse prazo e não tendo o contribuinte se manifestado, foi considerado os valores apurados como omissão de receitas que foi objeto de lançamento tributário de ofício para se exigir crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Na impugnação de fls. 27 a 44, a interessada informa que o prazo de lançamento da obrigação tributária relativas ao Programa de Integração Social – PIS, teria decaído por ter passado mais de 5 (cinco) anos, de acordo com o disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (fls. 29).

Ainda em sede de impugnação, o contribuinte alega que os “valores a título de PIS relativo a fatos geradores dos anos-calendários de 1998 e 1999, (...) fora do período abrangido pelo Mandado de Procedimento Fiscal, (...) enseja a plena nulidade do lançamento”.

Por fim, rebate o Auto de Infração apontando, ainda, os seguintes pontos:

- a) O auto de infração objeto desta defesa sequer apresentou a movimentação bancária que serviu de parâmetro para a omissão de

receita. Não há cópias dos lançamentos contábeis tidos por irregulares, tampouco cópia das declarações do contribuinte,.

- b) Não há qualquer documento hábil a demonstrar a ocorrência dos fatos geradores e dos atos ilícitos atribuídos ao contribuinte;
- c) A ausência dos elementos de prova, como, por exemplo, planilhas específicas dos valores omitidos, da movimentação financeira tomada como padrão de análise da omissão de receitas, etc., cerceia o direito de defesa do contribuinte, que não tem, a sua disposição, informações importantes para contrastar o conteúdo do auto de infração;
- d) O auto de infração lavrado não explica quais depósitos foram considerados rendimentos omitidos. Apenas buscou-se somar os valores depositados no mês, constituindo a base de cálculo do PIS;
- e) Tanto o Auto de Infração quanto o Termo de Verificação e Constatação Fiscal não explicitam a data e os valores dos depósitos, o que seria essencial para que o contribuinte buscasse em sua contabilidade todos os dados necessários para demonstrar a origem das quantias envolvidas.

Apresentada a Impugnação à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP manteve o lançamento consubstanciando a decisão na seguinte ementa (fls. 73):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/1998 a 31/12/1999

PIS. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente ao PIS é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBJETO NÃO CONSIGNADO NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O mandado de procedimento fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando a nulidade do lançamento a exigência de tributo e/ou período não abrangido pelo MPF.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar, cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e, além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora, equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Lançamento Procedente

Após rejeitar o prazo decadencial argüido na impugnação o acórdão recorrido aponta os seguintes elementos de convencimento:

Propugna o sujeito passivo pela nulidade do auto de infração em virtude de o lançamento referir-se aos valores do PIS relativos aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1998 e 1999, enquanto o mandado de procedimento fiscal foi expedido para fiscalização apenas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos períodos de 2000 a 2001. Não assiste razão à impugnante.

O mandado de procedimento fiscal — MPF é um instrumento interno da Administração, de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Foi disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, posteriormente alterada pelas Portarias SRF nº 1.614, de 30 de novembro de 2000, 407, de 17 de abril de 2001, 1.020, de 31 de agosto de 2001, estando regido, A época dos fatos, pela Portaria nº 3.007, de 26 de novembro de 2001.

O referido mandado consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores executem as atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. Tem o objetivo de dar segurança e transparência A relação fisco-contribuinte.

Mediante a apresentação do MPF, o sujeito passivo e o servidor público estabelecem uma relação entre o indivíduo e o Estado.

Impende esclarecer que, não obstante o MPF trazer consignado o tributo/contribuição a ser fiscalizado, bem como os períodos abrangidos pelo procedimento fiscal, pode determinar ainda a obrigatoriedade de o agente fiscal fazer outras verificações além daquelas expressamente definidas, conforme dispõe o artigo 9º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001 (...).

No caso em testilha, o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.19.00-2003-00193-1 (fl.01), além de determinar os tributos/contribuições objeto central do procedimento fiscal (IRPJ de janeiro de 2000 a dezembro de 2001), estabelece as demais obrigações a serem procedidas pelo agente fiscal no campo “verificações obrigatórias” (...).

Assim, não obstante a definição expressa dos tributos/contribuições objeto do procedimento fiscal e do período abrangido, a autoridade fiscal estava obrigada a proceder As verificações da compatibilidade da escrituração contábil e fiscal da contribuinte e os valores apurados na

fiscalização, relativamente a todos os tributos e contribuições administrados pela SRF, ainda não atingidos pela decadência, conforme determinado no referido MPF, em conformidade com o artigo 9º da Portaria SRF nº 3.007/2001.

Ademais, impende salientar que, ainda que o MPF não trouxesse em seu bojo a determinação acima citada, não se poderia invalidar o auto de infração decorrente do procedimento fiscal realizado. Com efeito, conforme prescreve o artigo 142, caput, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento, destinada a constituição do crédito tributário, compete privativamente à autoridade administrativa, sendo vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Rejeita, assim, o argumento de que o MPF deveria se ater exclusivamente ao tributo e períodos determinados.

Em continuação também rejeita o entendimento de que o MPF não trouxe as provas necessárias para demonstrar dos fatos que aponta, especialmente quanto a omissão de receita, expondo assim (fls 76v./78):

Ora, conforme consta do TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL, a apuração da infração foi feita com base na consolidação das informações prestadas pela contribuinte, realizada no programa “Papéis de Fiscalização”, juntamente com aquelas já existentes nos sistemas da SRF, após efetuados os ajustes necessários, cujos resultados foram apresentados nas planilhas denominadas “REFIS” e “DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA”, juntadas As fls.12 a 14 deste processo.

Assevera o autuante que a contribuinte informou que seus débitos referentes ao período de apuração de julho de 1998 a janeiro de 2000 são débitos incluídos no programa Refis, aderido pela empresa, mas que, em parte desse período, o contribuinte declarou valores menores de Cofins e de PIS do que aqueles apurados pela fiscalização, deduzindo que estas diferenças, portanto, não foram consolidadas no Refis.

Dessa forma, verifica-se que não há falar, no âmbito deste contencioso, em movimentação bancária, omissão de receita, valores ou rendimentos omitidos, porquanto não foram esses elementos que embasaram o libelo acusatório.

(...)

No presente caso, como já explanado, a falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS foi constatada pela fiscalização com base nas informações prestadas pela própria contribuinte, realizada no programa “Papéis de Fiscalização”, em comparação com os dados constantes dos sistemas da Receita Federal, sendo os resultados apresentados nas planilhas “REFIS” e “DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA” (fls.12/14).

(...)

Desincumbiu-se o autor, dessa forma, do ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito do Fisco Federal. Importante reconhecer, -no entanto, que essa presunção de veracidade é apenas iuris tantum, porque o documento público admite prova em contrário que por ventura venha a desconstituí-lo.

(...)

Caberia agora ao sujeito passivo provar que os tributos devidos a título de PIS no período de setembro/98 a dezembro/99 foram devidamente recolhidos aos cofres públicos, ou apresentar e provar outros fatos que pudessem impedir, modificar ou extinguir a pretensão do Fisco. No entanto, como vimos, a autuada não se desincumbiu do ônus probatório que lhe correspondia, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, portanto, não existem reparos a serem feitos no auto de infração.

Por fim, rejeita o afastamento da aplicação da taxa SELIC como índice de correção monetária do montante do crédito tributário, em virtude de sua suposta ilegalidade.

Às fls. 84 a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário rebatendo os pontos levantados no v. Acórdão de fls. 73/77v.

Alegou a decadência da contribuição ao PIS por ter decorrido mais de 5 (cinco) anos para o lançamento, contados da data do fato jurídico tributário. E ratificou seu posicionamento colacionando o julgado que declarou a inconstitucionalidade, no REsp 616.348/MG, do art. 45 da Lei 8.212/91.

No tocante ao descompasso entre o objeto do Auto de Infração e o objeto do Mandado de Procedimento Fiscal, a Recorrente expõe o caráter vinculativo do MPF, conforme disposto nas fls. 94:

Há, aqui, um descompasso inegável. Descompasso este que revela o aviltamento do próprio escopo do Mandado de Procedimento Fiscal. O MPF, longe de ser mera peça de controle, vincula o Auditor em todos os seus termos, como uma maneira de evitar arbitrariedades. No presente caso, a mácula de um dos pressupostos do ato jurídico administrativo “lançamento” acabou por conduzi-lo à nulidade, já que ruíram a “segurança” e a “transparência” da “relação fisco-contribuinte”. Observe-se que sequer é razoável aludir ao termo “relação”, já que toda relação pressupõe um objeto obrigacional e o objeto, no caso em tela, padece de vício insanável.

Quanto ao mérito, a Recorrente consolida que a ausência de provas redunde em ausência de fato, ensejando a invalidação da cobrança da contribuição, culminando na nulidade do trabalho fiscal (fls. 96).

Conclui pela anulação do acórdão proferido pela DRJ/CPS e, por conseguinte, o pede cancelamento do Auto de Infração e Imposição de Multa, bem como o crédito tributário nele constituído.

E o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl

O recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Nos termos da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008 que julgou inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991 e conforme disposto no artigo 62-A do RI-CARF, tenho que o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários do PIS/Pasep deve ser buscada no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Tendo sido o lançamento, cientificado à autuada em 09/08/2004, foi atingido em parte pela decadência.

Voto, portanto, quanto a esse ponto lançado no Recurso Voluntário, pelo cancelamento da exigência lançada no auto de infração anterior a 31/07/1999 atingida pela decadência.

Com relação ao segundo argumento apresentado pela Recorrente - de que não há qualquer documento hábil a demonstrar a ocorrência dos fatos geradores e dos atos ilícitos atribuídos à contribuinte e que a ausência dos elementos de prova, como, por exemplo, planilhas específicas dos valores omitidos, da movimentação financeira tomada como padrão de análise da omissão de receitas, etc., cerceia o direito de defesa do contribuinte, que não tem, à sua disposição, informações importantes para contrastar o conteúdo do auto de infração - não tem a mesma sorte o contribuinte, vejamos o que consta do termo de verificação e constatação fiscal (fls. 15):

Inicialmente o contribuinte apresentou o disquete das "Informações à SRF" com os elementos das bases de cálculo do período indicado, que verificamos através da documentação já citada. A nossa apuração, não mostrou discrepâncias de valores de bases de cálculo, entretanto mostrou discrepâncias como falta ou diferença de recolhimento em relação a algumas bases ou ao quanto declarado em DCTF.

Procedemos, então, no estabelecimento do contribuinte, a um trabalho de coleta e análise de dados, sendo que solicitamos ao mesmo que nos apresentasse documentação hábil e/ou justificasse as discrepâncias encontradas.

Atendendo a solicitação o contribuinte informou que seus débitos referentes ao período de apuração de 07/98 a 01/00 são débitos incluídos no programa REFIS considerando a opção de adesão da empresa no mencionado programa, bem como o cumprimento de todas as etapas para tal feito

Desta forma constatamos que o contribuinte em parte deste período declarou valores menores de COFINS e de PIS do que aqueles apurados pela fiscalização partindo das bases de cálculo

informadas. Estas diferenças, portanto, não foram consolidadas no REFIS e em decorrência estão sendo objeto de Autos de Infração, dos quais o presente “Termo de Verificação e Constatação Fiscal” (Fls. 15 e 16) é parte integrante.

Em relação aos débitos referentes ao período de apuração de 02/00 a 01/03 o contribuinte informou que estes são débitos incluídos no programa PAES considerando que fizeram a opção pela inclusão da empresa no mencionado programa, bem como cumpriram as demais obrigações para a sua ratificação.

Confrontando os dados obtidos e demonstrados no “Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada” observamos que existem diferenças entre valores apurados e declarados em 04/01 para o PIS e a COFINS e em 08/00 para o PIS. Também observamos que no período de apuração de 02/03 a 05/03 existem insuficiências de recolhimento que serão objeto de cobrança por estarem declarados.

Assim, conforme pode se depreender, foi a própria Recorrente que informou, para o PIS lançado nesses autos, as suas diferenças, a questão referente à emissão de receita, apuração da movimentação financeira não constitui objeto desse processo e não implica, no presente caso, em informação relevante para que a contribuinte pudesse apresentar sua defesa.

Nesse caso, a Recorrente deveria ter trazido a prova de seu direito. Deveria ter provado que os tributos devidos a título de PIS no período de setembro/98 a dezembro/99 foram devidamente recolhidos aos cofres públicos. Não o fez.

Tenho, portanto, que não é sustentável tal argumentação.

A última argumentação, quanto ao caráter vinculativo do MPF, entendo que cabe razão à Recorrente, contrariamente ao entendimento de grande parte das Turmas desse Conselho que se posicionam no sentido de que eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal, pois o MPF é “mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público”.

A competência do auditor-fiscal no procedimento de fiscalização está sob a égide preliminar do artigo 34 da Constituição Federal, assim exposto:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Esse artigo nos remete ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente seu parágrafo único, com a seguinte redação:

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. (destaquei)

Essa atividade é em decorrência do princípio da legalidade expresso no artigo 34 da Constituição Federal e do disposto no Código Tributário Nacional, plenamente vinculada.

Não poderia deixar de ser. Ante o princípio da vinculação dos atos administrativos, a autoridade competente deve agir atendo-se aos limites impostos pela norma, no dizer de Hely Lopes Meireles¹:

Atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pelo Poder Público para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim o requerer o interessado.

Conforme ensina Lourival Vilanova² “o direito é o instrumento do Estado para realizar seus fins”.

A norma estabelece também que o lançamento realizado pela autoridade deve ocorrer no limite de sua competência e a competência do auditor-fiscal está expressa no artigo 6º da Lei 10.593/2002, com a redação modificada pela Lei 11.457/2007, assim expresso (sem grifos no original):

“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a

¹ Hely Lopes Meireles, *Direito administrativo brasileiro*, 19ª Edição, Malheiros Editores, p.150.

² Lourival Vilanova, *Relação jurídica de direito público*, RDP 74, p. 47.

1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Como se vê, novamente a norma se refere a definição legal, vinculando o ato do Auditor.

Essa vinculação junto a Receita Federal do Brasil está expressa na Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que tomo aqui como ato normativo expedido pela autoridade administrativa, expresso no artigo 100 do Código Tributário Nacional, cito alguns de seus artigos, sublinhando o que pretendo destacar:

***Art. 2º** Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

...

***Art. 7º** O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e

VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.

***§ 1º** O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como*

as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.

§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 4º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 5º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.

§ 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPF-F deverá identificar a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.

§ 7º O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPF-F poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas.

...

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

Vê-se que toda a conduta do auditor fiscal é delimitada pelo MPF, cabendo-lhe apenas cumprir o ordenado, sendo que todos esses pressupostos de validade são cumulativos e obrigatórios, dado o princípio da legalidade já exposto acima.

É expresso na norma que a vinculação estará na dependência de ato circunstanciado e especial, emanado de superior hierárquico, que confira tal poder ao auditor-fiscal.

A indicação da autoridade, qual o tributo e qual o período fiscalizado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal, como previsto em portaria, é norma garantidora da liberdade do Auditor Fiscal atuar. Caso ele verifique irregularidade fora dos limites autorizados nada obsta que ele represente ao seu superior para que amplie os poderes inicialmente conferidos. Está na norma.

Expõe o Prof. Doutor Eurico Marcos Diniz de Santi³ uma preciosa lição:

Quando o art. 142 dispõe em seu parágrafo único que a “atividade de lançamento é vinculada e obrigatória”, prescreve como devem ser arranjados os pressupostos do suporte fático do ato-norma de lançamento.

Nos atos administrativos vinculados existe prévia e objetiva tipificação legal do único comportamento possível da administração em face de dado fato jurídico.

Anteriormente, no mesmo livro⁴, expõe o ilustre doutrinador:

O ato-norma para ingressar no ordenamento jurídico como norma válida requer fato administrativo suficiente, que a seu turno pressupõe: (i) a autoridade competente, (ii) a publicidade ou formalização normativamente prevista, (iii) a ocorrência do motivo do ato e (iv) o procedimento previsto em lei.

Neste sentido, procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que corroboram, de forma sucessiva ou instantânea, sequencial ou não, na formação do suporte fático do fato jurídico suficiente para a edição do ato-norma administrativo.

Procedimento é o fato jurídico que ordena a prática de atos de criação e aplicação do direito, na produção de atos administrativos, judiciais ou legislativos. É a forma que o direito encontrou para controlar o “processo” de criação do direito no exercício das respectivas funções estatais.

Tenho, ainda, que lembrar o que aponta o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello⁵ com relação aos procedimentos administrativos:

Nos procedimentos administrativos, os atos previstos como anteriores são condições indispensáveis à produção dos subsequentes, de tal modo que estes últimos não podem validamente ser expedidos sem antes completar-se a fase precedente. Além disso, o vício jurídico de um ato anterior contamina o posterior, na medida que haja entre ambos um relacionamento lógico incindível.

Acerca do MPF, são importantes as lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López⁶:

³ Lançamento Tributário, 1996 Ed. Max Limonad, p. 142.

⁴ pág. 129 e 130. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

⁵ Elementos de Direito Administrativo, 1ª Ed., 5ª Tiragem, Editora Revista dos Tribunais, 1986, pág. 72.

Autenticado por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 16/07/2012 por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assina

do digitalmente em 17/07/2012 por MAGDA COTTA CARDOZO

Impresso em 15/07/2013 por MARIA FRANCISCA MEDEIROS DE AQUINO - VERSO EM BRANCO

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.”

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 (exercício da ordem de mandar) e dá a competência para agir em nome do Fisco.

Esse instrumento foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de legitimar e melhor controlar as ações dos seus agentes e a legalidade dos respectivos atos.

O MPF estabelece mais que o limite de atuação do fiscal; estabelece o limite da responsabilidade de colaboração do contribuinte no procedimento de fiscalização, mesmo porque antes da ciência do MPF não pode ser o contribuinte compelido a colaborar.

E longe de ser mero ato de controle interno, o MPF é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, entre ele e o lançamento.

É a própria administração que estabeleceu o procedimento, seu mecanismo, procedimentalização e hierarquia. Determinou, também, como modificá-lo (artigo. 9º). Se não fosse vinculatório para nada serviria. Bastaria ao fiscal informar um protocolo ao contribuinte a fim de que averiguasse a inexistência de fraude.

Mas não é somente esse o requisito que a norma lhe impõe.

Expressa o próprio executivo, na mensagem de veto nº 11/2001 ao o Projeto de Lei nº 112, de 2000 (nº 3.756/2000 na Câmara dos Deputados), que pretendeu alterar o artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 (Lei 10.174/2001), do seguinte modo:

Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.

Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por meio da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de

possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.

Sublinhei o entendimento claro acerca do MPF. Fosse modificá-lo deveria o fiscal ter tomado as medidas determinadas na norma (artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007).

Como procedimento é obrigatório dentro de seus limites para a administração, quer seja previsto em Lei, Instrução Normativa, Portaria ou qualquer outra norma, obriga a administração ante a impossibilidade de ser ato meramente discricionário.

É inegável que existe para o contribuinte um dever de pagar tributos. Todavia, a cobrança de tributos em um Estado Democrático de Direito deverá respeitar e obedecer aos Magnos princípios estabelecidos constitucionalmente para que seja preservada a ordem jurídica.

No sentido de realizar os desígnios constitucionais, o nosso ordenamento jurídico não aceita qualquer cobrança ou imposição de penalidade sem que sejam cumpridas todas as exigências e procedimentos previstos na legislação tributária, lei e atos reguladores infralegais, salvo quando manifestamente ilegais. Na fixação de regras procedimentais são relevantes as normas da legislação tributária, mesmo quando infralegais, pois essas normas são complementares das leis tributárias de acordo com os artigos 96 e 100 do CTN.

Disciplinando os poderes da administração tributária e, especificamente da fiscalização, o artigo 194 do Código Tributário Nacional, dispõe que:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

...

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”

Enfim, as normas infralegais podem criar regras com vistas a exigir a necessidade de mandato de representação específico para a prática de atos e início de procedimentos fiscais.

Quando colocada em portaria a exigência de autorização expressa para que o agente fiscal possa atuar ou praticar determinado ato, a falta dessa autorização transforma a

competência geral em incompetência específica para atuar no caso concreto. Todavia, não lhe retira a competência geral que permanecerá apta a ser exercida em outro caso para qual tenha havido a regular indicação e autorização.

O agente público só poderá agir nos específicos termos do mandato que lhe for conferido.

Se um agente público/fiscal pratica ato sem autorização expressa do seu superior hierárquico estará ele agindo sem competência no caso concreto, portanto, quaisquer atos por ele executados serão nulos de pleno direito.

O MPF constitui, por um lado, um direito do contribuinte de não ser invadido sem limites e sem controle por parte do fiscal. Esse, o fiscal, será limitado e controlado, por certo período de tempo e com objetivos claros e concisos, respondendo, ainda, o seu superior, que emanar a ordem solidariamente com ele.

Constitui, ainda, um dever do contribuinte, porque lhe especifica o limite do seu dever de colaboração, com base no artigo 142 ou 149 do Código Tributário.

É a própria concreção, a solidificação do Princípio da Segurança Jurídica.

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva.

A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada expressa no art. 5º, inciso XXXVI.

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação

O princípio da proteção da confiança, conforme aprendi, direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de direito seguro. Por isso, tenho que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade.

O MPF é o instrumento que “dita as regras do jogo”. É ele que protege a relação entre o contribuinte e o Estado no procedimento de fiscalização.

Tenho, ainda, que o MPF não pode emitir determinações que saiam do seu objeto principal, ou seja, o MPF que determina, por ex., fiscalizar IR não poderá para cumprir as chamadas “verificações obrigatórias” fiscalizar o PIS ou a COFINS, por implicar em uma determinação que suprimiria a anterior, específica, um mandamento que fere o objeto principal. Em outro giro, não pode o agente por conta das “verificações obrigatórias” ampliar o objeto da ordem – que consistia em fiscalizar IR – sob pena de tornar a limitação inexistente. A ordem específica deve ser mantida em nome da publicidade, legalidade e moralidade a fim de evitar que o Mandato de Procedimento Fiscal se torne uma ‘carta branca’.

Desse modo, o MPF deve se ater aos seus limites. Havendo interesse de ampliá-lo, poderia o fiscal tê-lo feito pro conta das determinações normativas da própria Receita Federal do Brasil. Não tendo o feito eivou o lançamento com vício que não lhe permitiria lançar o PIS aqui discutido.

Assim, encaminho meu voto pelo cancelamento da infração lançada com período anterior a 31/07/1999 atingida pela decadência e pela procedência do Recurso Voluntário para cancelar o lançamento do PIS em face da falta de respeito ao disposto na Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

É o meu voto.

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio de Castro Pontes - Redator designado

Ainda que respeitáveis as razões do ilustre relator, discordo do seu entendimento em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

De fato, é insubsistente a nulidade arguida pela recorrente pelo fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal abrangeu tão-somente os anos-calendários de 2000 a 2001, relativo ao IRPJ e o Auditor-Fiscal lavrou Auto de Infração para exigir valores a título de PIS referente a fatos geradores dos anos-calendários de 1998 e 1999, ou seja, fora do período abrangido pelo Mandado de Procedimento Fiscal.

Tenha-se presente que o MPF tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Por seu turno, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do § único do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), isto é, quando o Auditor-Fiscal identificar uma infração à legislação tributária, ele tem o dever funcional de efetuar o lançamento correspondente a esta infração ou, no caso de ser incompetente para formalizar a exigência, representar para seu chefe imediato, que, por seu turno, adotará as providências necessárias para a constituição do crédito tributário.

Não se pode perder de vista que a exigência de crédito tributário por meio de lançamento de ofício deve observar os procedimentos previstos no Decreto nº 70.235/72, em especial os requisitos formais estabelecidos nos arts. 9 e 10. Do exame do lançamento em questão, constata-se que estes requisitos foram observados pela autoridade fiscal, de sorte que não há que se falar em nulidade do lançamento por eventuais vícios na emissão do MPF.

Cumprе observar que o descumprimento de comandos normativos em relação ao MPF, pode, em tese, configurar um ilícito funcional, todavia eventuais omissões ou incorreções não acarretam a nulidade do lançamento.

Em casos análogos, esta tese também foi acolhida, ainda que por maioria, em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

NULIDADES. VICIO NO MPF.

A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo Auditor-Fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Processo nº 13819.001389/2001-27, Acórdão nº 02-03.717, de 27/11/2008)

MPF. NULIDADE. O desrespeito à previsão de indicação no MPF do período ou tributos fiscalizados não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e promover lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Processo nº 10235.000197/2005-08, Acórdão nº 9101-00.414, de 03/11/2009).

Além do mais, no MPF originário, 08.1.19.00-2003-00193-1, emitido em 02/06/2003, e cientificado à contribuinte em 10/06/2003, fl. 1, consta autorização expressa para que o Auditor-Fiscal efetuasse as verificações obrigatórias referentes aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, conforme o disposto no § 1º do art. 7º da Portaria SRF 3007/01, vigente a época do lançamento, a saber:

*§ 1o O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, **bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, observados os modelos constantes dos Anexos I e III.***

Assim sendo, o crédito tributário no caso vertente decorreu exatamente da diferença encontrada entre os valores declarados e/ou omitidos pela contribuinte a título da contribuição PIS e os obtidos através da análise de sua escrituração contábil e fiscal, isto é, nos termos das verificações obrigatórias constantes do MPF original.

Outra questão relevante consiste em observar que no âmbito do processo administrativo fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso vertente, nenhum dos pressupostos acima encontra-se presente, uma vez que o auto de infração foi lavrado por servidor competente e o inciso II aplica-se, apenas, aos casos de despachos e decisões, ressaltando que o auto de infração enquadra-se na categoria de atos e termos processuais prevista no inciso I do aludido artigo.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar a alegação de nulidade do lançamento de ofício por eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

Flávio de Castro Pontes

Declaração de Voto