



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13982.001172/2001-25  
Recurso nº. : 132783 – EX OFFICIO  
Matéria : IRPJ – Exercícios de 1997 a 2001  
Recorrente : D. R. J. EM FLORIANÓPOLIS -SC  
Interessada : COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE  
Sessão de : 30 de janeiro de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.497

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. 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.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM FLORIANÓPOLIS- SC.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 2.0 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA FARONI, CLÁUDIA ALVES L. BERNARDINO (Suplente Convocada), VALMIR SANDRI e AUSBERTO PALHA MENEZES (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 132783 – EX OFFICIO  
Recorrente : D. R. J. EM FLORIANÓPOLIS -SC

## RELATÓRIO

A Colenda Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, recorre de Ofício a este Colegiado, em consequência de haver declarado nulo o lançamento formalizado através do Auto de Infração de fls. 10 a 14 (IRPJ), lavrado contra a pessoa jurídica: COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATA-RINENSE, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

As irregularidades apuradas, constam “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, às folhas 12 a 14, e do “Termo de Verificação Fiscal” – TVF, às folhas 35 a 45, verificando-se que a autuação se deu em razão da constatação da prática das seguintes infrações:

(a) “falta de tributação dos resultados de operações com não cooperados (aquisição de matéria-prima de terceiros como se fossem de cooperados)” (item 1.1 do TVF, às folhas 36 a 40, e item 003 do AI, à folha 12);

(b) “falta de tributação de resultado obtido com operações não abrangidas pelo ato cooperativo – receitas de aplicações financeiras” (item 1.2 do TVF, às folhas 40 a 42, e item 001 do AI, à folha 12);

(c) “falta de tributação de resultado obtido com operações não abrangidas pelo ato cooperativo – receita não operacional (venda do ativo imobilizado)” (item 1.3 do TVF, às folhas 43 e 44, e item 002 do AI, à folha 12).

Além da exigência dos valores inadimplidos em face das infrações acima identificadas, foi aplicada “multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada (Lei n.º 9.430/96, art. 44, IV)” (TVF, à folha 44, e item 004 do AI, às folhas 12 e 13).

Informa o autuante, à folha 45, que “sobre as receitas financeiras e sobre os resultados não operacionais foi lavrado o auto de infração reflexo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às fls. 25 a 32. Os valores referentes a Multa Isolada (1997 a 2000) e da aquisição de matéria-prima de terceiros (1998 a 2000), foram constituídas de ofício através do processo n.º 13982.001173/2001-70”.

Irresignada com o feito fiscal e com guarda do prazo legal a autuada interpôs, por meio de seu procurador – mandato à folha 1.097 -, a impugnação constante das folhas 1.084 a 1.093, na qual contesta cada uma das infrações diagnosticadas no procedimento de ofício por argumentos de variada ordem.



Tais argumentos não serão, entretanto, aqui objeto de análise, em razão do que consta da ementa e fundamentos da decisão recorrida, que a seguir estão indicados

A decisão da Turma julgadora tem esta ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal  
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000  
Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Afora as exceções expressamente previstas na legislação, é nulo o lançamento que se pauta em ação fiscalizatória efetuada ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Lançamento Nulo.”

Na extensa e bem fundamentada decisão, se lê:

“Como dos autos se infere, o procedimento de ofício de que se está aqui a tratar foi instrumentado pelos mandados de procedimento fiscal às folhas 01 a 09. Por estes documentos se percebe que foi demandada, inicialmente, a realização de fiscalização relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (mais especificamente para a verificação de eventuais créditos passíveis de ressarcimento, como evidenciado pela sigla “IPIR” lá aposta), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997. Posteriormente, sucederam-se oito MPF-C ) mandados de procedimento fiscal complementar), destinados quase todos à prorrogação do prazo de validade do MPF originário; a exceção é o MPF-C à folha 05, lavrado em 29/08/2001, que serviu à inclusão de mais dois períodos de apuração: 1999 e 2000.

Tem-se, assim, que havia autorização expressa para a abertura de procedimento fiscal vinculado ao IPI (ressarcimento), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000.

Ocorre que, como do conteúdo das peças carreadas ao processo se constata, tem-se aqui não um procedimento associado à fiscalização do IPI, mas de tributo distinto, o Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ; e mais, tem-se procedimento fiscalizatório e exigência fiscal formalizados em relação a período-base não contemplado nos MPF, qual seja o de 1998.

Que repercussões têm estas irregularidades sobre a validade tanto do auto de infração quanto do procedimento de ofício que

o consubstancia? À resposta desta pergunta é que se destinam as linhas seguintes deste voto.

Como se sabe, desde a edição da Portaria SRF n.º 1.265, de 22/11/1999 (com produção de efeitos a partir de 01/12/1999, ex vi de seu artigo 22), os procedimentos de ofício conduzidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal demandam a prévia emissão de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, como se depreende do caput do artigo 2º da citada Portaria:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.*

O dispositivo é claro: o procedimento é executado em nome da SRF e instaurado mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. A conclusão primeira que se pode extrair deste comando é a de que se está diante de uma verdadeira regra de atribuição de competência aos Auditores Fiscais da Receita Federal. Aqui está a verdadeira natureza jurídica do MPF. Por meio dele integraliza-se a competência do AFRF para a execução de uma ação fiscal concreta, posto que à atribuição genérica insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN é somada a competência específica transferida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária para a execução de uma atividade previamente selecionada por via do planejamento institucional.

Tal natureza desqualifica a idéia de que o MPF seria, a exemplo das antigas Fichas Multifuncionais – FM, instrumento de controle interno da Administração Tributária, e que sua falta, ou sua emissão irregular, nenhuma repercussão concreta teria sobre o lançamento que pretensamente instrumentaria. Pelo contrário, o MPF é, sim, instrumento de legitimação da atuação do AFRF, que sem ele fica impossibilitado de agir concretamente. Tal ponto de vista fica corroborado pela manifestação do próprio Poder Executivo Federal – entre responsável pela criação do MPF – que, na Mensagem n.º 11, de 09/01/2001, ao justificar o veto presidencial a um dos dispositivos de uma lei em tramitação, assim expôs:

(...)

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 mo-



ralidade, 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 n.º 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.**

(...) (Grifou-se)

Como se percebe, a caracterização do MPF como uma das fontes de competência dos AFRF deflui não apenas da ordem jurídica, mas também da própria intenção expressa de forma literal pelo Poder Executivo Federal. Ao enfatizar a importância do MPF na relação entre Administração e contribuinte e ao destacar que sua emissão não compete ao agente encarregado de sua execução, não está o Poder Executivo atribuindo-lhe mera relevância *interna corporis*, mas *status* de uma verdadeira garantia ao contribuinte, o que repercute, na esfera das atribuições dos agentes fiscais, na forma de uma inquestionável delimitação de competência. Não seria razoável imaginar o uso da adjetivação “marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes” para fins de caracterização de um mero controle interno.

O teor da importância atribuída pelo Poder Executivo Federal ao MPF não é passível de aferição apenas em face da exposição de motivos acima indicada. Em 10/01/2001, o Presidente da República, ao regulamentar, pelo Decreto n.º 3.724, o artigo 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 (que trata da requisição, acesso e uso, por parte da Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços de instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas), expressamente condicionou a abertura dos procedimentos fiscais à prévia emissão do MPF, como se infere do texto do ato legal:



Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

(...) (Grifou-se)

Com tal disposição legal, percebe-se que ter o MPF como mero controle administrativo representaria admitir o fato, inusitado, de que o Presidente da República estaria a imiscuir-se em assuntos relacionados com a mera operacionalização prática das rotinas internas da Secretaria da Receita Federal. A tal, entretanto, não se pode chegar. Quando o chefe do Poder Executivo estabelece a obrigatoriedade da emissão prévia do MPF, o faz, inquestionavelmente, querendo afirmar que o desrespeito a tal comando deve ter como resultado a invalidação do ato administrativo inquinado.

A respaldar a imprescindibilidade da existência de MPF emitido previamente para fins de validação do procedimento está o artigo 20 da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, ato este que, apesar de editado posteriormente à emissão dos MPF que compõem o presente processo, tem caráter evidentemente interpretativo:

Art. 20. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 2º do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, **constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si.** (grifou-se)

Dando conseqüência prática ao comando legal, há que se concluir, em sentido contrário, que diante da inexistência do MPF não se pode ter por convalidado o procedimento fiscal.

Como exemplo complementar da amplitude assumida pelo Mandado de Procedimento Fiscal, tem-se que no âmbito da legislação que rege o contencioso administrativo fiscal do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, está ele, também lá, definido como pré-requisito à instauração de ação fiscal, aparecendo como elemento imprescindível à validação dos procedimentos de ofício; neste sentido, sua ausência é causa de nulidade do lançamento, como se infere do artigo 28 da Portaria MPAS nº 357, de 17/04/2002:



Art. 28 – **São nulos:** (...)

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

No âmbito da SRF, a imprescindibilidade do MPF está hoje minudentemente expressa também na Portaria COFIS n.º 28, de 31/05/2002, como se pode inferir da análise dos seguintes dispositivos:

Art. 23. Os procedimentos de fiscalização e de diligência serão realizados a partir de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos da Portaria SRF n.º 3.007, de 2001.

Art. 6º Na execução do procedimento de fiscalização, o AFRF deverá restringir-se ao proposto na operação fiscal, evitando a extensão a outros exames que não guardem relação com os objetivos nela previstos.

Art. 7º Caso o AFRF, no decorrer do procedimento de fiscalização ou de diligência, constate indícios de ilícitos tributários que extrapolem o objetivo original do procedimento fiscal, imputáveis ao mesmo ou a outro sujeito passivo, deve representar ao seu chefe imediato para avaliação quanto à inclusão em programação.

Parágrafo único. Na hipótese em que o ilícito tributário de que trata o caput, detectado no decorrer de procedimento de fiscalização, seja de constatação imediata e imputável ao mesmo sujeito passivo, o AFRF responsável pela sua execução deverá solicitar a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, nos termos da Portaria SRF n.º 3.007, de 26 de novembro de 2001, para ampliação de tributo ou período objeto de lançamento de ofício.

Art. 25. A lavratura de Auto de Infração deverá ser efetuada de acordo com o contido no MPF-Fiscalização e seus complementares.

Dos dispositivos transcritos tem-se, assim, os seguintes comandos: (a) procedimentos de fiscalização têm de ser instaurados por via de MPF; (b) a fiscalização deverá limitar-se ao proposto na ação fiscal; (c) havendo indícios de ilícitos que extrapolem os limites iniciais da ação fiscal, deve o AFRF representar ao seu chefe imediato, com o fim de que seja emitido MPF-C que amplie o procedimento em relação ao fiscalizado ou de que seja emitido novo MPF-F para o início de ação fiscal em relação a terceiros; e (d) o auto de infração deve se restringir aos limites do MPF-F e seus eventuais complementares.

Feitas estas digressões, já se pode voltar ao caso concreto que aqui se tem.



Como ao início deste voto se viu, à vista dos MPF juntados às folhas 01 a 09, só detinham os autuantes autorização expressa para a abertura de procedimento fiscal vinculado ao IPI (ressarcimento), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000. Assim, como a fiscalização aqui discutida refere-se a tributo distinto, o IRPJ, e estendeu-se a período não contemplado nos MPF (1998), a conclusão é a de que, em princípio, não se pode ter por válido o procedimento fiscal. Diz-se “em princípio”, porque a Portaria SRF n.º 1.265/99 traz algumas exceções que precisam ser compulsadas a fim de que se verifique se o procedimento aqui discutido não está entre elas.

A primeira exceção é a constante do artigo 9º da retromencionada Portaria. Lá está expresso:

Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configuram, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

Como se vê, trata o dispositivo de se ter infrações formalizadas por decorrência. Neste caso, constatado que a infração diagnosticada em relação a um tributo incluído em MPF regularmente emitido, conforma-se como infração referente a outras exações não incluídas de forma explícita no mandato, há que se ter estas como constantes de forma implícita neste mesmo mandato. O requisito, entretanto, é claro: a caracterização da infração deve ser dar com base nos mesmos elementos de prova; havendo necessidade de alguma prova complementar ou específica, a relação de decorrência desaparece e a exação, para ter exigências em relação a ela formalizadas, passa a demandar MPF específico.

Confrontando-se esta primeira exceção com o caso concreto que aqui se tem, conclui-se que não acoberta ela o procedimento fiscal em análise. É que como do auto de infração se infere, não se tem o lançamento do IRPJ efetuado como decorrência de procedimento relativo ao IPI ou produzido com base em elementos coletados em ação fiscal específica deste tributo. O que se tem, e isto sim, é uma verdadeira ação fiscal vinculada, em tudo e por tudo, ao IRPJ, como se conclui das infrações listadas às folhas 12 e 13: falta de tributação da íntegra das aplicações financeiras; falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente; imposto recolhido a menor em face de a contribuinte ter caracterizado como atos com cooperados, atos que teriam sido praticados com não cooperados; multa isolada por falta de recolhimento do imposto devido por estimativa em face dos acréscimos de receita.

À evidência, pela natureza das infrações percebe-se que não estão elas associadas à imposições relativas ao IPI, nem há nos autos o estabelecimento, por parte de autoridade fiscal, de conexão entre matérias de fato vinculadas a uma eventual fiscalização do IPI e a presente ação fiscal associada ao IRPJ (ônus este que lhe cabia),



razões pelas quais não se pode entender como contemplado pelo artigo 9º da Portaria SRF nº 1.265/99 o procedimento aqui apreciado.

A Segunda exceção é a constante do parágrafo 1º do artigo 7º da Portaria SRF nº 1.265/99. De se ver os termos do dispositivo:

*Art. 7º (...)*

§ 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 ente 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 desta Portaria. (grifou-se)

Está-se aqui diante da figura que se convencionou chamar de “verificações obrigatórias”, cuja efetivação prática independe da emissão de MPF especificando o tributo ou contribuição a serem verificadas. Tais verificações obrigatórias, assim tratadas como uma rotina de fiscalização, acabaram por ser incorporadas ao texto padrão dos MPF; tanto é assim que o mandado que pretensamente instrumenta o presente procedimento (folha 01), além de definir como âmbito da ação fiscal do IPI nos anos de 1995 a 1997, traz menção expressa à realização das verificações obrigatórias, nos seguintes termos:

“VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: Correspondência entre os valores declarados e os valores apurados, pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.”

Como se percebe, os limites das verificações obrigatórias são os documentos contábeis e fiscais mantidos pelo sujeito passivo, como tais sua escrituração e as declarações apresentadas ao fisco; conforma-se, assim, antes de qualquer outra coisa, em um exame da consistência dos registros e declarações produzidos pelo contribuinte. Havendo necessidade de se estender a fiscalização a elementos externos à documentação fiscal, não se estará mais no âmbito das verificações obrigatórias, devendo o AFRF demandar pela emissão de um novo MPF, com vistas a instrumentar o alargamento da ação fiscal.

Esta extensão do significado das verificações obrigatórias está corroborada pelo que consta do artigo 15 da Portaria COFIS nº 28, de 31/05/2002:

#### **Das Verificações Obrigatórias**

“Art. 15. Dentre as verificações previstas na Operação Fiscal “Verificações Preliminares”, são de execução obrigatória aquelas consistentes no cotejo entre os valores constantes da declaração de Créditos e Débitos Tributárias Federais (DCTF), ou declaração equivalente, e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos



tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto aqueles sobre o comércio exterior.

(...)

§ 2º No caso de períodos de apuração para os quais não tenha sido apresentada a DCTF, deverão ser cotejados os valores pagos ou recolhidos com os constantes da escrituração de sujeito passivo.”

À evidência, limitam-se as verificações obrigatórias ao cotejamento entre valores declarados/pagos/recolhidos e aqueles constantes das declarações entregues à SRF ou da escrituração do sujeito passivo. Assim, qualquer procedimento que extrapole tais estritos limites deve, necessariamente, estar instrumentado por MPF específico, com definição minudente do tributo ou contribuição a ser fiscalizado e dos períodos-base alcançados pela ação de ofício.

Assim definida a extensão do que sejam as verificações obrigatórias, pode-se dizer que o procedimento fiscal que aqui se tem em mira se conformaria como tal? Certamente não. É que como já se viu, o lançamento se deu em face da constatação da ocorrência de infrações que restaram caracterizadas por elementos externos à escrituração e às declarações da contribuinte, como tais, repita-se: falta de tributação da íntegra das aplicações financeiras; falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação/baixa de bem do ativo permanente; imposto recolhido a menor em face de a contribuinte ter caracterizado como atos com cooperados, atos que teriam sido praticados com não cooperados. Como se vê, não houve um mero cotejamento entre registros produzidos pelo sujeito passivo, mas verdadeira recomposição de bases de cálculo (pela inclusão de resultados de aplicações financeiras e de ganhos de capital na alienação de bens), além de discordância quanto a critérios jurídicos adotados na apropriação de receitas (divergência quanto ao que seriam atos com cooperados e com não cooperados). Se alguma parcela do crédito tributário foi lançada em face apenas das verificações obrigatórias, tal não restou, entretanto, devidamente ressalvado e individualizado pela autoridade lançadora.

Nestes termos, há que se concluir que também nesta segunda exceção à regra do artigo 2º da Portaria SRF nº 1.265/99 não pode o presente procedimento fiscal se escudar.

A terceira exceção é, na verdade, um grupo de exceções, e consta do artigo 11 da mesma Portaria SRF nº 1.265/99:

Art. 11. Os MPF de que trata esta Portaria não serão exigidos nas hipóteses de procedimento fiscal:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;



IV - de que trata a Instrução Normativa SRF n.º 94, de 24 de dezembro de 1997.

Parágrafo único. A diligência decorrente dos procedimentos fiscais de que trata este artigo será realizada mediante a emissão do MPF-D.

Entretanto, uma análise do conteúdo literal do dispositivo permite inferir, sem dificuldades, que nenhuma das hipóteses ali indicadas tem a ver com o procedimento fiscal aqui apreciado, o que faz com que também em relação a elas não reste ele acobertado.

Diante, assim, da constatação de que nenhuma das exceções à obrigatoriedade do MPF se aplica ao caso concreto que aqui se tem, e diante, também, da clara extrapolação dos limites postos pelos MPF às folhas 01 a 09, cumpre que se conclua que o auto de infração padece de vício insanável – posto que efetuado ao desabrigo de MPF válido -, o que impõe a declaração de sua nulidade, nos termos dos artigos 59, I, e 61 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972.


A circunstância de que a nulidade, a tal título, não tenha sido argüida pelo sujeito passivo em sua impugnação, não dispensa esta instância de julgamento administrativo de declará-la de ofício, em obediência ao princípio de estrita legalidade dos atos fiscais.

Como se sabe, no âmbito do Direito Administrativo a teoria das nulidades tem feições distintas das do Direito Civil; é que enquanto neste ramo jurídico prevalece a autonomia da vontade, naquele tem-se o império da estrita legalidade. Assim, manifesta-se a doutrina majoritariamente no sentido de que enquanto no Direito Civil pode-se falar em atos nulos e atos anuláveis, tal não se dá no direito Administrativo, onde ou o ato é legal, e portanto pode vigor, ou é ilegal e tem de ser expurgado, independentemente da vontade das partes.

Com isso, tem-se que a autoridade administrativa que conhecer de uma ilegalidade, tem o dever de pronunciá-la de ofício, se for ela competente para tal naquele momento processual, ou representar neste sentido, caso não tenha esta competência.

Trazendo a questão para o âmbito específico do processo administrativo fiscal, e considerando-se desde já que a função do contencioso administrativo é, mais que tudo, meio de controle da legalidade dos atos fiscais, há que se concluir que sempre que a autoridade julgadora constatar a prática de procedimentos fiscais efetuados ao desabrigo de MPF, tal deve ser pronunciado de ofício, independentemente de contestação do sujeito passivo, a exemplo do que se faz no caso da verificação da decadência, no caso de exigência não pautada em lei, no caso de lançamento efetuado por agente público que não seja AFRF etc.

Está-se, à evidência, diante de matéria prejudicial à validade do ato administrativo, plenamente verificável de ofício, não podendo deixar de ser apreciada por conta da alegação de que o contribuinte



contra ela não se manifestou. Uma coisa são as constatações de facto efetuadas durante o procedimento fiscal e relativas ao mérito da autuação que, se não contraditadas pelo contribuinte, presumem-se verdadeiras; outra coisa, bastante distinta, são as matérias de direito, verificáveis de plano, independentemente de instrução probatória (como tais as listadas no parágrafo anterior), que devem obrigatoriamente ser conhecidas pelo julgador administrativo mesmo sem manifestação do sujeito passivo, em subordinação ao princípio da estrita legalidade.

Há, assim, como acima se fez, que se declarar a nulidade de ofício do lançamento objeto do presente processo.”

Dessa Decisão a Colenda Quarta Turma recorreu de ofício a este Conselho, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no estabelecido no Decreto n.º 70.235, de 1972, com a nova redação dada pelo Artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 1997 e Portaria MF n.º 333, de 1997.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas através da Lei n.º 8.748, de 1993, por haver exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.


Como ressaltado na decisão recorrida, a validade do procedimento de ofício está condicionada por duas premissas: (i) pertencer o executor da ação fiscal à Carreira de Auditor Fiscal da Receita Federal; (ii) expressa autorização concedida a ela pelo Mandado de Procedimento Fiscal. Quer dizer, a competência in concreto depende da soma de duas atribuições: a primeira definida pelos artigos 142 do CTN e 6º da MP n.º 2.063-24, de 2001; e a Segunda concedida pelo MPF. No caso concreto: (a) o MPF-F emitido (fl. 01) confere aos auditores designados a ordem específica para a fiscalização de IPI; (b) o crédito lançado em relação ao IRPJ é decorrente de infrações desvinculadas das que possam ter ensejado lançamento de IPI; (c) pela natureza das infrações, deveria ter sido emitido o MPF Complementar, que incluísse o IRPJ; (d) é como se não existisse um MPF que, atualmente, é peça fundamental na formalização de lançamento, excetuados os casos do art. 11 da Portaria SRF 1.265, de 1999.

A matéria já foi objeto de decisão unânime desta Câmara com fundamento no magnífico voto apresentado pela Relatora do Recurso 130.521, a Conselheira SANDRA MARIA FARONI, que assim se posicionou quanto à natureza do Mandado do Procedimento Fiscal:

“Quanto à natureza do mandado de procedimento fiscal, concordo com a decisão recorrida quando entende que o mesmo não traduz mero instrumento de controle interno.

Conforme brilhante lição do Professor José Antônio Minatel (Processo Administrativo Fiscal – Vol. VI – Dialética), mandado traduz uma determinação de fazer, uma ordem exteriorizada por autoridade hierarquicamente superior a um subordinado. Assim, o instrumento criado tem como missão transmitir uma ordem do mandante ao mandatário para execução de atividade determinada, identificada pela locução procedimento fiscal, assim entendida a prática de atos administrativos voltados para a finalidade específica de cumprimento das obrigações tributárias.

Ainda nas considerações do ilustre tributarista, a expedição de mandado com essa finalidade teria como objetivo precípuo ordenar o exercício das atividades da fiscalização na busca dos resultados programados pela administração tributária, de tal



sorte que a iniciativa, a liberalidade, a conveniência e outros critérios pessoais dos agentes do Fisco sejam substituídos por critérios objetivos e atos regrados dos gestores da administração tributária, medida essa de cunho organizacional imprescindível para que sejam observados os demais princípios e diretrizes que norteiam a gestão da coisa pública. Assim, para o Professor Minatel, o MPF constitui ato administrativo concreto, individual, de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar o grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa, que pode ser catalogado no rol dos “atos propulsivos”, pois é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E conclui que o MPF, longe de ser mero ato de controle interno, 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, como é exemplo o lançamento.

Quanto à competência para constituir o crédito tributário no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é ela exclusiva dos Auditores da Receita Federal, por força de lei, mas seu exercício depende da autorização conferida pelo MPF (salvo exceções expressamente discriminadas). Ainda nas palavras de José Antônio Minatel, o disciplinamento do exercício da competência fixada na lei não traduz limitação a essa competência, sendo dever do administrador tributário zelar para que as atividades de fiscalização sejam distribuídas de forma organizada e controlada entre seus agentes, evitando-se a sobreposição de atividades de investigação em um mesmo sujeito passivo, tão desastrosa quanto a contumaz inexistência de fiscalização em outros. E destaca que a disciplina – regras de exercício – para o bom desempenho da competência do agente é imperativo de qualquer entidade organizada e, por isso, fundamental para o desempenho da atividade estatal.

Como visto, não é o mandado de procedimento que confere competência ao auditor para levar a efeito o procedimento fiscal e formalizar a exigência, mas apenas autoriza o exercício dessa competência. A competência, como com muita propriedade registra o Professor Minatel, é conferida pela lei.

Assim, afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco não habilitado para o exercício da competência frente a determinado sujeito passivo.

De acordo com a Portaria SRF nº 1.265/99, o Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) deve identificar o



tributo ou contribuição objeto do procedimento a ser executado (art. 7º, § 1º), sendo que as alterações relativas a esse aspecto (tributos e contribuições a serem examinados) deverão ser procedidas mediante a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C) (art. 10).

Ocorre que, no caso, o agente do Fisco, ao formalizar a exigência, não se encontrava habilitado para o exercício da competência relativa ao IRPJ, eis que acobertado pelo MPF-F que apenas o autorizava a fiscalizar o IPI. Tendo constatado irregularidades relativas ao IRPJ com base em elementos de prova diversos dos que poderiam ensejar exigência do IPI, deveria o auditor responsável ter solicitado a emissão de MPF-C, o que, todavia, não foi feito.

Tem-se, pois, como inválida a exigência pela ausência de MPF (falta de condição de procedibilidade do agente do Fisco), sendo correta sua anulação por "vício formal".

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso de ofício

Brasília, DF, 30 de janeiro 2004

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR