



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 16327.002232/2003-19  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-010.841 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de outubro de 2020  
**Matéria** MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE  
**Recorrente** OVETRIL OLEOS VEGETAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal do Brasil e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Meras irregularidades na emissão do MPF não geram nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 427/434), admitido pelo despacho de fls. 475/477, contra o aresto 1402-00.765 (fls. 391/414), de 19/10/2011, que negou provimento ao recurso voluntário, o qual restou assim ementado na matéria devolvida ao nosso conhecimento:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. Eventuais vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal não têm o condão de acarretar a nulidade de Autos de Infração lavrados com observância dos pressupostos legais.*

Em síntese, entende a recorrente que o lançamento seria nulo, uma vez que não poderia ser exigida a CSLL, haja vista não ser a mesma objeto do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. A seu juízo, com arrimo no paragonado (101-94.116), o lançamento seria nulo por vício formal. Pede, por fim, que seja declarado insubsistente a cobrança daquela contribuição.

A Fazenda, em contrarrazões (fls. 479/495), alega o seguinte, e, ao final, requer, que seja negado provimento ao apelo do contribuinte :

*Diante da observância das normas previstas no Código Tributário Nacional, eis que efetuado o lançamento em conformidade com o art. 142 do CTN, bem como atendidas as normas contidas nos art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, insistir na nulidade é uma medida extrema, da qual o caso, com certeza, não comporta. A uma, por ser o mandado de procedimento fiscal é apenas elemento preparatório ao lançamento fiscal, investido da natureza jurídica de instrumento de controle administrativo. A duas, pois, não se encontra o ato envolto de vícios insanáveis, pois lavrados os atos e termos por pessoa competente, sem preterição do direito de defesa, nos termos dos incs. I e II do art. 59 do Decreto 70.235/72, bem como em observância ao art. 10 do Decreto 70.235/72.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos em que admitido.

A matéria é recorrente neste Tribunal Administrativo. A respeito, já me manifestei longamente no Acórdão 201-76.170, votado à unanimidade nas Sessões de setembro de 2002, do então Segundo Conselho de Contribuintes, cujos excertos a seguir transcrevo.

*De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito*

---

*de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.*

*E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”<sup>1</sup>. E o procedimento de fiscalização<sup>2</sup>, constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvida, é lei ordinária no sentido material.*

*Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.*

...

*A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regulamente o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o “ato de ofício” a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.*

---

<sup>1</sup> Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

<sup>2</sup> O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

*De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.*

...

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa, mormente versando exclusivamente quanto a quesitos procedimentais não especificados no rito do Decreto 70.235/72. Também não identifico na circunstância sob análise a existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento, e, de igual sorte, em nenhum momento restou evidenciada qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.

No caso dos autos, o contribuinte alega especificamente a nulidade do lançamento de CSLL sob o argumento de que o MPF expedido se restringe ao IRPJ. Nesse ponto é interessante ressaltar que as normas que disciplinam o MPF, prevêem expressamente que se consideram incluídos no MPF tributos que possam ser apurados com base nos mesmos elementos de prova e infrações a normas dos tributos contidos no MPF. A Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, que dispunha sobre o MPF no período tratado nos presentes autos, assim disciplinava questão:

*Art. 9º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, 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.*

Desta forma, no presente caso, mesmo que se considerasse essencial a existência de MPF, desnecessário seria a referência específica a CSLL no MPF, devendo se considerar que o MPF expedido abrangeu a CSLL por força do disposto suso transrito art. 9º.

Sem embargo, só a lei em sentido estrito poderá determinar a nulidade do lançamento em função do descumprimento de normas relativas à emissão e regulamentação de mandados de procedimento fiscal, ou seja, normas procedimentais. E o Decreto 70.235/72, que trata do procedimento e do processo administrativo tributário, não determina que tais vícios maculem a exigência fiscal a tal ponto de fulminá-la de morte. Sequer prevê a existência do MPF.

Como nos ensina Sérgio Ferraz e Adílson Abreu Dallari<sup>3</sup>, a forma constitui, inequivocamente, um elemento de grande relevância no ato administrativo, mas esse relevo adquire especial significação no processo, inclusive no administrativo, eis que aqui ela assume, inclusive, as finalidades de assegurar a celeridade, a razoabilidade, a igualdade e a eficiência na atuação processual. Só que de braços dados com esse relevo vai também o conceito de

<sup>3</sup> In PROCESSO ADMINISTRATIVO, 1 ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 196/198.

instrumentalidade das formas. Isso é, se bem que a forma compareça aqui, segundo visto acima, como garantia de realização efetiva de supremos princípios, ela, por isso mesmo, não é um fim em si".

Assim, há de ser rechaçada a nulidade pleiteada.

Essa vem sendo a jurisprudência desta Colenda Turma. Nesse sentido, veja-se arestos 9303-001.194 e 9303-003.876. Mais recentemente, em julgado que participei, tem-se o acórdão 9303-009.609, de 15/10/2019, relatado pelo ínclito Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, cuja ementa tem a seguinte dicção:

*NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.*

*NULIDADE.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal do Brasil e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Meras irregularidades na emissão do MPF não geram nulidade do lançamento.*

Dessarte, é de ser mantido o recorrido em toda sua extensão.

## **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e nego-lhe provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire

