



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

Processo n° 19679.006025/2003-23
Recurso n° 522.070 Voluntário
Acórdão n° **3102-01.160 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de agosto de 2011
Matéria Ressarcimento PIS
Recorrente BERTIN LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IRREGULARIDADES. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Equívocos cometidos pela administração quando da sua emissão não acarretam a nulidade do procedimento levado a efeito por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Para fazer jus ao ressarcimento pleiteado, o contribuinte deve apresentar as provas solicitadas pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sob pena de restar seu pedido indeferido.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Não há que se falar em realização de diligência para complementação da instrução processual quando demonstrado que o contribuinte deixou, sem motivos, de apresentar as provas no momento oportuno e, ainda mais, afirma reiteradamente não mais dispor dos documentos solicitados.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 09/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Mara Cristina Sifuentes, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama, ausente justificadamente o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do saldo credor da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), relativo a receita de exportações, apurado no regime de incidência não-cumulativa, no valor de R\$ 1.625.576,12, referente ao quarto trimestre de 2002, conforme pedido de fl. 1.

Com relação ao crédito postulado, foram apresentadas posteriormente várias Declarações de Compensação (DCOMP) informando diversas compensações desse crédito com débitos de vários tributos, conforme processos apensos a este.

Segundo os autos, o pedido foi protocolizado junto à Delegacia de Administração Tributária em São Paulo-SP (Derat), mas a análise do pleito foi transferida à DRF/Araçatuba-SP por ordem do Superintendente-Substituto da Receita Federal do Brasil na 8 Região Fiscal, conforme portaria de fls. 761 a 764.

Ainda segundo os autos, a interessada, em 15/10/2008, foi intimada pela fiscalização a apresentar, em cinco dias úteis, documentos para subsidiar a análise do pleito, solicitando prorrogação do prazo por mais trinta dias, sendo, então, concedidos mais cinco dias de prazo para um item da intimação, referente a planilha com informações sobre os fornecedores dos bens utilizados como insumo e que geraram crédito de PIS não-cumulativo, e mais três para os demais, porquanto referiam-se a livros e documentos relativos a um único mês.

Quanto aos itens da intimação relativos a notas fiscais, como em resposta a intimação de outro processo, referente a ressarcimento de IPI, havia sido informado que as notas fiscais de 2002 haviam sido incineradas, foi solicitado que se confirmasse essa informação e, em caso negativo, deixá-las à disposição da fiscalização.

Após a ciência da prorrogação de prazo, novamente a interessada requereu dilação do prazo.

Sendo assim, em 31/10/2008, foi lavrado auto de embargo à fiscalização, e a requerente novamente foi reintimada a apresentar toda a documentação solicitada, em cinco dias úteis.

Após a ciência do auto de embargo, a postulante apresentou, em 10/11/2008, resposta às intimações, afirmando que a documentação solicitada estaria à disposição em seu estabelecimento matriz.

Diante disso, em 13/11/2008, os AFRFB responsáveis pelo processo se dirigiram à sede da empresa, para analisar a documentação, sendo recebidos pelo procurador da sociedade, que apenas forneceu o livro Razão referente a dezembro de 2002.

Sendo assim, a DRF/Araçatuba-SP, por meio do despacho decisório de fls. 765/779, indeferiu a solicitação da contribuinte, não reconhecendo o direito creditório pleiteado e não homologando as compensações vinculadas ao pedido, por impossibilidade de análise do pleito em virtude da não-apresentação da documentação requerida.

Inconformada, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, de fls. 926 a 943, onde, primeiramente, apresenta uma descrição dos fatos ocorridos. Em sua versão, aduz que o prazo concedido pelos auditores-fiscais para apresentação dos documentos foi exíguo e que solicitou prorrogação de prazo, que foi concedida apenas parcialmente, sendo reintimada a apresentar os documentos em Araçatuba, conforme documentos que anexa.

Posteriormente, em preliminar, passa a requerer a anulação do despacho decisório, porquanto o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) original se referia somente ao período a partir de dezembro de 2002, assim restaria comprovada a impossibilidade de se fiscalizar os meses de outubro e novembro de 2002 no âmbito do presente processo.

Também não foi observado pela fiscalização o local indicado no MPF para realização dos trabalhos, que seria no endereço da empresa, em São Paulo, e não em Araçatuba.

Assinala também a impugnante que o fato de várias intimações terem sido assinadas apenas por um dos AFRFB também desobedeceria ao MPF, que não permite atuação individual de um dos auditores-fiscais nele contido.

Quanto à transferência de competência inter-delegacias, alega que esta também deveria estar contemplada no MPF e que o próprio superintendente da Receita Federal deveria ter emitido o mandado, a teor do art. 6º da Portaria RFB d-11.371, de 2007.

Argumenta que o despacho decisório também seria nulo porquanto somente o Delegado da Derat teria competência para prolatar decisão relativa à requerente, conforme disposto no art. 41 da Instrução Normativa (IN) SRF n(º) 600, de 2005, que não autoriza a modificação da competência para emissão de despacho decisório relativo a reconhecimento de direito creditório.

Alega ainda que a impossibilidade de delegação de poderes também está prevista na Lei nº 9.784, de 1999, arts. 13 e 100.

Também reclama que não foi cumprida a formalidade prevista no art. 44 da citada Lei nº 9.784, de 1999, que garante à recorrente o direito de se manifestar no prazo de dez dias após o encerramento da fase de instrução do processo.

Quanto à realização da diligência em São Paulo, aduz que os servidores, na ocasião, não concederam prazo para apresentação dos documentos solicitados, porquanto não realizaram qualquer intimação prévia nesse sentido, o que resultou na não concessão de qualquer prazo para sua apresentação e ainda que não apresentou a documentação naquela oportunidade porque esta se encontrava temporariamente fora do estabelecimento e que se tivesse sido avisada com antecedência da diligência e tivesse sido garantido um prazo razoável teria sido possível a sua apresentação.

Sendo assim, confirma sua intenção de apresentar todos os documentos fiscais, que estão à disposição da fiscalização em seu estabelecimento.

Afirma ainda que houve erro e falta de motivação para o indeferimento do pleito da recorrente, pois este só seria possível caso a contribuinte não possuísse efetivamente o direito ao ressarcimento. Mas, segundo a requerente, a negativa somente ocorreu porque não foi concedido prazo para apresentação da documentação.

Argumenta que o despacho decisório também feriu o princípio da verdade material, pois bastava a análise destes autos para a autoridade verificar que a recorrente não foi intimada para apresentar os documentos em prazo outorgado pela fiscalização.

Em relação ao mérito, argúi que o despacho em análise deve ser reformado porquanto a postulante possui o direito ao ressarcimento dos créditos da contribuição ao PIS reclamados, como comprovam os documentos existentes em seu estabelecimento, mas que não os está anexando ao presente "por serem em grande quantidade", mas junta a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002 para demonstrar sua condição de empresa exportadora geradora de créditos de PIS não-cumulativo.

Postula também a aplicação da taxa do Selic como juros moratórios, a teor do art. 39, § 40, da Lei nº 9.250, de 1995.

Requer a realização de perícia e diligência para se constatar a existência do direito creditório, nomeando perito e listando os quesitos que deseja ser respondidos, à fl. 941. Haja vista a existência de grande quantidade de documentos, esclarece que a perícia deve ser feita no estabelecimento da contribuinte.

Solicita o cancelamento do despacho decisório combatido e o reconhecimento do direito creditório por esta DRJ ou, alternativamente, a prolação de nova decisão pela Derat-SP ou ainda, caso se considere que a autoridade contestada seja competente para tanto, que esta prolate novo despacho decisório após novas verificações fiscais.

Requer a suspensão da exigibilidade dos débitos objeto da compensação discutida.

Por fim, solicita que o patrono da requerente também seja intimado de todas as decisões referentes ao presente.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DOCUMENTOS.
NÃOAPRESENTAÇÃO. INDEFERIMENTO.

O postulante de direito creditório deve apresentar todos os livros fiscais e contábeis e demais documentos solicitados pelo Fisco, necessários à análise do direito creditório postulado, sob pena de indeferimento do pleito.

MPF. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

Irregularidades no MPF ou a sua ausência não são condições suficientes para anular despacho decisório referente a pedido de ressarcimento.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade.

Requer a decretação de nulidade do trabalho fiscal por não ter sido respeitado o período indicado no MPF-F; o local indicado para a realização dos trabalhos fiscais e a necessidade dos AFRFBs atuarem em conjunto e não isoladamente. Ainda mais, considera que o MPF deveria ter sido emitido pelo Superintendente regional.

Refere-se, uma vez mais, à incompetência da DRF/Araçatuba para emissão do Despacho Decisório sobre o Pedido de Ressarcimento formulado.

Assevera não ter sido respeitado o prazo de dez dias para manifestação do administrado, conforme determinado no artigo 44 da Lei 9.784/99, o que, segundo entende, trata-se de um *“flagrante vício neste processo administrativo gerador da nulidade insanável do r. Despacho Decisório e motivo de reforma do Acórdão ora recorrido”*.

Que na diligência realizada no estabelecimento da Recorrente localizado no Município de São Paulo, Capital, a fiscalização não apresentou qualquer intimação solicitando documentos e muito menos concedendo um prazo para sua apresentação.

Que somente não apresentou os documentos e informações fiscais solicitadas porque, em razão da reforma no seu estabelecimento, estes haviam sido encaminhados, temporariamente, para seu estabelecimento localizado no Município de Baruer.

Que a fiscalização agiu sem razoabilidade e contrariando diversos dispositivos legais, entre os quais, os seguintes dispositivos previstos nos artigos 2º e 30 da Lei nº 9.784/99.

Que a legislação não prevê a possibilidade do indeferimento do Pedido de Ressarcimento pelo motivo descrito no texto do Despacho Decisório, mas apenas pela ausência do direito ao ressarcimento do crédito presumido do IPI.

Falta de motivação do Despacho Decisório guerreado.

Afronta ao princípio da verdade material, segundo o qual deveriam ter sido levado em conta *“todos os atos necessários para apurar de forma real e verdadeira as circunstâncias envolvendo o direito do contribuinte e analisar todos os elementos comprobatórios disponíveis para verificação”*.

No mérito, pede o cancelamento do Auto de Infração, porque possui o direito ao ressarcimento dos Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, como comprovam os documentos existentes no seu estabelecimento e disponíveis para a verificação fiscal, e que não juntou os esses documentos comprobatórios do direito creditório por serem em grande quantidade, mas anexou a sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2003.

Requer incidência da taxa Selic sobre o valor a ser ressarcido.

Apresente solicitação de perícia justificada pelo fato de os documentos de apuração do direito creditório serem inúmeros inviabilizando sua apresentação no processo.

Ao final, requer o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário de todos os débitos vinculados às compensações relacionadas aos autos até a decisão final quanto ao pedido de ressarcimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

No que se refere às irregularidades acusadas pela recorrente no Mandado de Procedimento Fiscal, considero corretas as considerações trazidas aos autos pelo i. Relator da decisão de piso.

Tal como dispõe o artigo 59 do Decreto, devem ser declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou praticados com preterição do direito de defesa.

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.

(...)

Incontroverso, portanto, que a delimitação contida na norma impõe considerável restrição ao universo dos acontecimentos atingidos pela nulidade, ainda mais porque o mesmo diploma legal, logo a seguir, afasta a possibilidade de que as demais irregularidades, incorreções e omissões tragam esse tipo de consequência aos atos praticados no curso do processo.

Decreto 70.235/72

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Isto posto, é de se avaliar se imperfeições ou até mesmo a falta de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal caracteriza alguma das situações especificadas como suficientes para a declaração de nulidade do procedimento fiscal levado a efeito, sendo elas (i) a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte ou (ii) a prática de atos e termos por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente.

Passo ao exame da primeira hipótese, o cerceamento do direito de defesa.

Preambularmente, merecem destaque algumas questões de cunho geral, não adstritas à figura do Mandado de Procedimento Fiscal.

Quanto a elas, inicio por destacar que a fase litigiosa do procedimento, como ninguém desconhece, inicia-se com a impugnação ao auto de infração, nos termos do Decreto 70.235/72.

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

A legislação pátria garante ao contribuinte, a partir deste momento, o direito de contraditar a exigência especificada no auto de infração no qual figura no pólo passivo, assegurado-lhe o acesso aos autos, a obtenção de cópias, o direito a requerer perícias e o duplo grau de jurisdição, em decisões proferidas por colegiados compostos por servidores que não participaram do procedimento fiscal que deu origem à autuação e, em segunda instância, em composição paritária, na qual integram o Colegiado, em igualdade numérica, representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes. Assim sendo, antes de adentrar à questão específica do Mandado de Procedimento Fiscal, é de se questionar, liminarmente, se, uma vez que é esse o sistema definido em lei e reconhecido pela sociedade para o processamento do contencioso tributário, haveria como, a priori, considerar que supostas falhas acontecidas ainda na fase de formalização da exigência pudessem acarretar a preterição do direito de defesa do contribuinte, se, uma vez impugnado o auto de infração, instaura-se a fase litigiosa do procedimento, com a contestação das acusações contidas no processo, o que, de fato, no presente feito, efetivamente ocorreu e do que ainda agora estamos nos ocupando.

Feita esta necessária ressalva quanto a possível impertinência da discussão em sentido mais amplo, passamos, inobstante, ao exame das possíveis consequências advindas da falta de emissão do MPF ao direito de defesa do administrado.

A origem do Mandado remonta à Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999. Como se depreende do texto normativo, o Mandado estava inserido em um conjunto de outras regras que tinham o propósito de consolidar critérios de planejamento e normas para execução do procedimento fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal, com o seguinte enunciado.

“Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Neste desiderato, a Portaria estabeleceu, em seu artigo segundo, que os procedimentos fiscais seriam instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

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. (grifei)

(...)

O artigo 11 especificava situações em que o MPF não seria exigido, incluindo a dispensa para os casos de procedimentos realizados dentro da repartição: de revisão aduaneira e de lançamento suplementar de revisão das declarações prestadas pelo contribuinte.

Nessas duas hipóteses para as quais a dispensa foi prevista há em comum o fato de que o contribuinte é autuado em decorrência de um procedimento interno, praticado pela autoridade competente, sem a necessidade de intimação prévia para obtenção de documentos.

Inicia-se aqui, ao meu ver, a incongruência entre o pensamento que sugere a nulidade do procedimento instaurado sem a emissão do MPF e o arcabouço lógico identificado na norma de origem. Com efeito, se admitirmos que a ausência do Mandado é caso de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, como aceitar que a própria norma que o instituiu tenha previsto situações para as quais sua emissão estivesse dispensada?

Fosse o Mandado, *de per si*, um instrumento essencialmente destinado à proteção do direito que o contribuinte tem de defender-se da imposição que lhe é exigida, e não se admitiria sua dispensa em nenhuma hipótese, como não se admite a subtração de qualquer outro procedimento que represente a proteção a esse inarredável direito do administrado.

De fato, considerando apenas dos dois aspectos até aqui relatados, fica muito claro que o Mandado de Procedimento Fiscal está inserido dentro de programa de implementação de uma nova metodologia para o planejamento e controle da atividade fiscal, jamais pensado como instrumento garantidor do direito de defesa. Se aceita sua efetividade na implementação das condições para os quais foi criado, é de ser reconhecer que ele atribui moralidade ao exercício da atividade fiscal e maior segurança nas relações fisco-contribuinte, mas daí até afirmar-se que a sua ausência representa preterição do direito de defesa há uma distância abissal.

Antes pelo contrário, a partir do momento em que o Mandado passou a ser exigido, é possível que administrado, a qualquer tempo, solicite-o à fiscalização, buscando assegurar-se de que o procedimento está sendo praticado por pessoa que detém competência para tanto. Sua ausência não afasta esse direito, já que resguardada a possibilidade de o contribuinte certificar-se, junto à repartição de jurisdição, que a fiscalização está sendo realizada por servidor competente, medida que até então não estava à disposição do contribuinte, já que a ação fiscal não dependia de ordem expressa da administração.

De fato, há que se admitir que o Mandado de Procedimento Fiscal estabeleceu um canal de comunicação entre administrado e administração como um todo, reduzindo ou mesmo anulando a possibilidade de que ações autônomas possam ser praticadas, mas não há sentido, *data máxima vênia*, em cogitar-se que a falta de sua emissão traga qualquer tipo de prejuízo ao direito de defesa do administrado.

Superada a primeira questão, ocupo-me da segunda hipótese, qual seja, a ausência do Mandado de Procedimento Fiscal produz algum tipo de consequência sob a competência do servidor para a prática do ato?

Quanto a isso, tem-se que a competência para constituir o crédito tributário decorre de determinação expressa na Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, que, como se sabe, tem status de Lei Complementar.

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.

A Lei nº 10.593/2002, com alterações posteriores, disciplina atualmente a investidura no cargo e especifica as competências dentro da Carreira.

"Art. 3º O ingresso nos cargos das Carreiras disciplinadas nesta Lei far-se-á no primeiro padrão da classe inicial da respectiva tabela de vencimentos, mediante concurso público de provas ou de provas e títulos, exigindo-se curso superior em nível de graduação concluído ou habilitação legal equivalente.

"Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil

Art. 5º Fica criada a Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil, composta pelos cargos de nível superior de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

"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; (grifos meus)

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 1.192 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;

Como se vê, existem, portanto, condições definidas em lei para a investidura no cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo-lhe reservada a competência, em caráter privativo, de constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, conforme prescreve o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Admitido isso, necessária indagação se faz em relação às situações em que, no exercício de sua atividade profissional, o Auditor exerce a atribuição à qual está vinculado por força de lei, sem que tenha sido emitido o documento que, nos termos da Portaria Ministerial, instaura o procedimento em si.

Estaria o procedimento compulsoriamente praticado fadado à declaração de nulidade pela ausência do correspondente do Mandado de Procedimento Fiscal? Ou, por outro lado, a ausência do mesmo importaria em considerar-se o procedimento não instaurado, já que, nos termos da Portaria 1.265/99, a instauração se dá com a emissão do Mandado?

Para a primeira questão, encontra-se resposta no artigo 5º da Portaria 1.265/99, que garante ao Auditor o exercício da sua competência mesmo que a empresa não tenha sido selecionada para fiscalização e que não haja Mandado de Procedimento Fiscal emitido.

Art. 5º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardo do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o AFRF deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado da data do início do mesmo, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (Redação dada pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, o AFRF deverá lavrar termo circunstanciado, mencionando tratar-se de procedimento fiscal amparado por este artigo e contendo, no mínimo, as seguintes informações: (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

I - dados identificadores do sujeito passivo; (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

II - natureza do procedimento fiscal e descrição dos fatos, bem assim o rol dos livros, documentos ou mercadorias objeto de retenção ou apreensão, se houver; (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

III - nome e matrícula do AFRF responsável pelo procedimento fiscal; (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

IV - nome, número do telefone e endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior. (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

§ 2º Do termo referido no parágrafo anterior será dada ciência ao sujeito passivo, sendo-lhe fornecida cópia. (Incluído pela Portaria SRF nº 1.614, de 30/11/2000)

Quanto à segunda, no que diz respeito à instauração do procedimento fiscal em si, parece haver na norma infra-legal uma aparente incompatibilidade com o comando expresso no Decreto 70.235/72.

Portaria SRF 1.265/72

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. (grifei)

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

Decreto 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (grifei)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada

Trata-se, contudo, de um falso dilema, pois a compreensão do significado e alcance de cada norma não deixa margem para a controvérsia de que aqui nos ocupamos.

Como já foi referido antes, a Portaria 1.265/99, propunha-se, como se propuseram as que lhe sucederam, à organização das atividades de fiscalização do contribuinte, desde a fase de planejamento até a de execução, conferindo às mesmas novos instrumentos de controle interno e externo.

Elas têm propósito de cunho administrativo, ainda que com repercussão de longo alcance, na medida em que, como ocorre com outras normas infra-legais, interferem decisivamente na vida o administrado.

Tal como se extrai do texto antes transcrito, não há no enunciado normativo qualquer menção ao exercício das competências inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e nem às consequências que a ação do fisco acarreta ao contribuinte, mas exclusivamente disposições “*sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”.

É por isso que, na Portaria, considera-se instaurado o procedimento somente a partir da emissão do MPF, enquanto que, na Lei, o procedimento instaura-se com o primeiro ato de ofício praticado por servidor competente. É que as Portarias estão destinadas à organização administrativa do Órgão, enquanto à lei compete regulamentar as relações fisco-contribuinte e as próprias competências da autoridade administrativa.

Na data de emissão do MPF, considera instaurado o procedimento fiscal para todos os fins de controle interno da unidade local da Secretaria, mas o procedimento somente trará consequências para o contribuinte (a perda da espontaneidade, por exemplo) a partir do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente e cientificado ao mesmo. Até então, o instituto da espontaneidade continua a disposição do administrado. Uma vez cientificado o contribuinte, independentemente de haver ou não MPF emitido (e isso fica mais claro na medida em que há hipóteses em que o Mandado pode ser emitido depois de iniciado o procedimento ou mesmo não emitido), o contribuinte perde sua espontaneidade.

Não há testemunho mais claro de que o exercício da competência legal do Auditor da Receita Federal do Brasil não se vincula a emissão do MPF, sendo esta uma providência de cunho exclusivamente administrativo.

Por fim, cumpre ainda ressaltar que o exercício de toda atividade pública é regulamentado por legislação infra legal, na qual especificam-se procedimentos que deverão ser observadas pelo agente público e pela administração como um todo; contudo, a inobservância de tais requisitos não importará sempre a nulidade dos atos praticados. Tal consequência está adstrita às situações previstas em lei como suficientes para tal, que, no caso, são a preterição do direito de defesa do administrado e a prática de atos ou tomada de decisão por servidor ou pessoa incompetente.

Afastam-se, por conseguinte, os argumentos tendentes à decretação da nulidade do procedimento fiscal por força das irregularidades apontadas no Mandado de Procedimento Fiscal.

Noutro giro, no que concerne à alegação de incompetência da DRF em Araçatuba para análise do pleito da recorrente, necessário atentar para a Portaria 34/08 às folhas 761 do processo, com o seguinte teor.

PORTARIA Nº 34, DE 10 DE MARÇO DE 2008

O SUPERINTENDENTE-SUBSTITUTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 8ª REGIÃO FISCAL, usando das atribuições que lhe são conferidas pelos artigos 236 e 249, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, aprovado pela Portaria do MF nº 95, de 30 de abril de 2007, publicada no DOU Edição Extra de 2 de maio de 2007, e tendo em vista o disposto nos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, regulamentados pelo Decreto nº 83.937, de 06 de setembro de 1979 e pelo Decreto nº 86.377, de 17 de setembro de 1981, resolve:

Art. 10 Transferir, temporariamente, da Derat/São Paulo para a DRF/Araçatuba, as atribuições inseridas no art. 160, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, especialmente as previstas nos incisos V, VI e X, relativamente aos processos listados no Anexo Único.

Parágrafo Único: O disposto no caput abrange, inclusive a atualização dos sistemas de controle da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e a execução dos procedimentos referentes à inscrição de débitos em Dívida Ativa da União, especialmente o encaminhamento de processos à Procuradoria da Fazenda Nacional.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS

Também não ocorreu o alegado desrespeito ao prazo de dez dias para manifestação do administrado, conforme determinaria o artigo 44 da Lei 9.784/99, não havendo que se falar em “*flagrante vício neste processo administrativo gerador da nulidade insanável do r. Despacho Decisório e motivo de reforma do Acórdão ora recorrido*”, isso porque a própria Lei 9.784/99 é bastante clara ao referir-se aos processos administrativos regidos por legislação própria, nos seguintes termos.

CAPÍTULO XVIII
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

No mérito, a negativa ao pedido feito pela recorrente deve-se à não comprovação do direito pleiteado. Veja-se o relato da fiscalização a esse respeito.

Em 15/10/2008, notificamos o sujeito passivo das alterações efetuadas no Mandado de Procedimento Fiscal mencionado no início desta informação fiscal, bem como o intimamos a apresentar diversos elementos para que pudessemos realizar as verificações determinadas. Tanto as alterações realizadas no MPF como os elementos exigidos por esta fiscalização foram detalhados no Termo de Intimação Fiscal de mesma data (fls. 30 a 32).

Em 22/10/2008, o sujeito passivo protocolou na ARF de Lins (SP), pedido de prorrogação de prazo, por pelo menos 30 dias, para atendimento ao nosso Termo de Intimação Fiscal, de 15/10/2008, alegando que não possuía os elementos disponíveis de imediato para serem fornecidos à fiscalização em razão do grande volume de documentos (fls. 35 a 36).

Em 24/10/2008, por meio do Termo de Constatação Fiscal, de Indeferimento de Solicitação de Prorrogação de Prazo e de Reintimação Fiscal, cuja ciência se deu na mesma data de lavratura (24/10/2008), concedemos prazo adicional de cinco dias apenas para a apresentação da planilha exigida no item 5 do Termo de Intimação Fiscal, de 15/10/2008, e indeferimos a solicitação de prorrogação de prazo para a apresentação dos demais elementos exigidos. Simultaneamente, reintimamos o sujeito passivo para apresentá-los no prazo de três dias. Neste mesmo ato, lembramos ao sujeito passivo sobre o que dispõe o parágrafo único do art. 919 do Regulamento do Imposto de Renda (Embaraço à Fiscalização) — fls. 37 a 39.

Em 29/10/2008, o sujeito passivo protocolou na ARF de Lins (SP), novo pedido de prorrogação de prazo, por pelo menos 30 dias, para atendimento ao nosso Termo de Reintimação Fiscal, de 24/10/2008, alegando que não possuía os elementos disponíveis de imediato para serem fornecidos à fiscalização em razão do grande volume de documentos. Não apresentou nenhum dos elementos exigidos pela fiscalização, nem se deu ao trabalho de prestar as informações exigidas no item 3-b do nosso Termo de Reintimação Fiscal, de 24/10/2008 (fls. 40 a 41).

Em 31/10/2008, lavramos Auto de Embaraço à Fiscalização, com simultânea reinamação fiscal, para que o sujeito passivo apresentasse todos os elementos exigidos pela fiscalização no prazo de cinco dias (fls. 42 a 44). Na mesma data, lavramos Termo de Constatação e de Intimação Fiscal para exigir do sujeito passivo, correções em PER/DCOMP vinculado ao pedido de ressarcimento ora analisado por meio da entrega pela INTERNET de PER/DCOMP RETIFICADOR (fls. 45 a 46).

Em 10/11/2008, o sujeito passivo apresentou resposta escrita, assinada pelo seu procurador, que atua em Lins (SP), Sr. Renato Carnevalli Cintra, onde este informou que os documentos exigidos estavam à disposição da fiscalização na matriz, sito na Av. Brigadeiro Faria Lima, n.º 2.012, 5º andar CJ 53 sala 01 — São Paulo (SP) — fl. 50. Diante disso, em 13/11/2008, dirigimo-nos até São Paulo, para analisarmos tais documentos. No entanto, não pudemos fazer nenhuma análise, pois o procurador do sujeito passivo, que atua em São Paulo, Sr. Vagner Aparecido da Cruz, informou que não dispunha dos elementos exigidos pela fiscalização e, conseqüentemente, não podia apresentá-los. Todos os fatos lá constatados foram registrados no Termo de Constatação Fiscal, de 13/11/2008 (fls. 51 a 52). O procurador Sr. Vagner informou ainda, por escrito, que os livros diário e razão do período de janeiro de 2003 a setembro de 2004 também lá não se encontravam (fl. 53) — grifos nossos.

Em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito.

A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa responsabilidades com base em idêntico critério.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Na relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado, entendo que o comando legal que atribui ao autor a responsabilidade por apresentar as provas do fato constitutivo do

seu direito precisa ser aplicado tendo-se em conta o modelo sob o qual tais responsabilidades são exercidas.

No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos cuja existência se pretende comprovar.

Não sendo da natureza das relações fisco-contribuinte que o primeiro guarde consigo os documentos firmados pelo segundo e mesmo que o fato constitutivo do direito tenha sido formalmente pactuado, a comprovação depende de que o administrado seja intimado a apresentar os documentos que a lei o obriga a produzir e manter em bom estado, ou que manifeste sua vontade por meio de declaração contida em documentos previamente elaborados ou perante a própria fiscalização que a colhe a termo, ou, ainda, pela obtenção desses ou verificação da ocorrência de fatos no local de funcionamento da empresa.

Em todas estas situações, a obtenção das provas depende quase sempre de que o administrado exerça em sua plenitude a função de anotar e manter em boas condições os registros contábeis e fiscais e os apresente ao fisco quando exigido. Sem essa providência, salvo algumas poucas exceções, não haverá como comprovar a ocorrência ou inoocorrência de um fato.

Há que se admitir, então, que, nas relações fisco-contribuinte, a obtenção e a apresentação das provas do fato constitutivo do direito do autor depende de o contribuinte colocá-las à disposição do fisco, sendo-lhe negado o direito de negligenciar tal função, sob pena de responsabilidade pela ausência de provas no processo e, corolário, o próprio ônus probante.

No caso presente, deve-se ainda acrescentar que trata-se um pedido de iniciativa do próprio contribuinte, para o qual, necessariamente, o mesmo deve possuir e apresentar as provas correspondentes.

Neste mesmo diapasão, não há que se falar na necessidade de realização de perícia pelo fato de os documentos de apuração do direito creditório serem inúmeros o que inviabilizaria sua apresentação no processo. O momento oportuno para apresentação de provas aconteceu quando das sucessivas intimações apresentadas pela fiscalização à recorrente, e não há previsão para apresentação de provas após o prazo de impugnação, conforme preceitua o Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.

Por todo o exposto, também não vejo afronta ao princípio da verdade material, segundo o qual deveriam ter sido levados em conta *“todos os atos necessários para apurar de forma real e verdadeira as circunstâncias envolvendo o direito do contribuinte e analisar todos os elementos comprobatórios disponíveis para verificação”*. Com efeito, se alguma coisa deixou de ser levada em conta, isso aconteceu exatamente porque a recorrente não apresentou os documentos solicitados pela fiscalização.

Negado o pedido no mérito, não há que se falar em atualização do valor pela Taxa Selic.

Finalmente, no que concerne ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito, adoto a manifestação contida no voto condutor da decisão recorrida, que passo a transcrever.

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade dos débitos objeto da compensação, esclarece-se que este processo, referente a pedido de ressarcimento,

não é o meio adequado para tanto. Tal pleito deve ser interposto contra o ato que exigiu os tributos em questão.

No entanto, vale ressaltar que, a teor do art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, a apresentação da manifestação de inconformidade e do recurso contra decisão que deixa de homologar DCOMP suspende a exigibilidade dos débitos objeto da compensação.

Por todo o exposto, VOTO POR NEGAR provimento ao recurso voluntário apresentado pela recorrente.

Sala de Sessões, 10 de agosto de 2011.

Ricardo Paulo Rosa – Relator.