



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

Processo nº 35339.001240/2005-15
Recurso nº 248.975 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.783 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de dezembro de 2010
Matéria CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO.PESSOA JURÍDICA
Recorrente INDÚSTRIA TÊXTIL LOOSTEX LTDA
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BLUMENAU - SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2000 a 30/04/2005

VALIDADE DA NOTIFICAÇÃO VIA POSTAL.
INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS. NULIDADE DO
LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. CARACTERIZAÇÃO DE
SEGURADO EMPREGADO. TAXA SELIC.

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

As instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

No presente caso, o auditor fiscal considerou que o contador seria mandatário ou preposto da empresa, entretanto não adotou nenhuma providência para comprovar tal situação, medida necessária por se tratar o procedimento fiscal instaurado apto a impor obrigações ao contribuinte ou até mesmo a aplicação de eventual penalidade.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS QUE NÃO ACARRETAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO

A existência de quaisquer vícios em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles

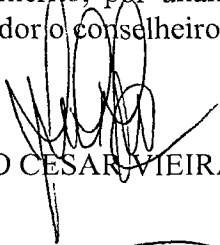
ensajar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

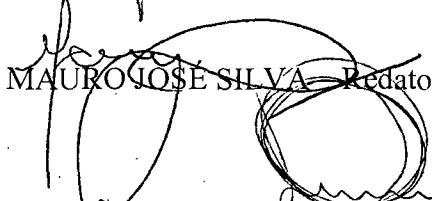
Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Edgar Silva Vidal que acolheram a preliminar de nulidade do MPF; no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Apresentará voto vencedor o conselheiro Mauro José da Silva.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


MAURO JOSÉ SILVA – Redator designado


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa INDÚSTRIA TÊXTIL LOOSTEX LTDA contra decisão monocrática que julgou procedente o lançamento fiscal que teve como fatos geradores as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais registrados irregularmente em folhas de pagamento e em GFIP's da empresa TECELAGEM MARINA LTDA, optante pelo SIMPLES, caracterizados pela Auditoria Fiscal como segurados vinculados à notificada (INDÚSTRIA TÊXTIL LOOSTEX LTDA adiante denominada LOOSTEX), no período de 1/11/2000 a 30/04/2005.

2. A ementa da decisão de primeira instância restou vazada nos seguintes termos:

"CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. COMPETÊNCIA DO INSS. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA. PROVAS EXISTENTES NOS AUTOS.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à

empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado, nos termos do art. 12, inciso I, letra 'a' da Lei n.º 8.212/91 e alterações posteriores.

Subsunção é o acontecimento em que um fato apresenta-se conforme previsto na hipótese ou na descrição da lei.

O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DE LEI E DECRETO COMPETE AO JUDICIÁRIO.

A RFB não tem competência legal para apreciar e declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de Lei ou Decreto, frente ao sistema normativo; o controle da constitucionalidade é exercido, via de regra, pelo Poder Judiciário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE." (fl. 353)

3. Em seu recurso voluntário, o contribuinte aduziu, sinteticamente, pela anulação do lançamento fiscal por entender que o documento foi emitido sem o cumprimento dos ditames legais que regem a matéria, bem como que, no mérito, devem ser excluídos os valores relativos a terceiros (INCRA), da taxa Selic e o "desconto do valor notificado com o percentual destinado ao INSS das parcelas pagas pela empresa MARINA, a título do SIMPLES devidamente atualizado".

4. O fisco, apresentou suas contra-razões no sentido de que seja mantida a notificação e o lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Relator

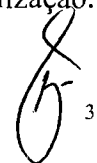
ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DO ENCAMINHAMENTO DOS DOCUMENTOS PELA VIA POSTAL

2. Inicialmente, batalha a recorrente pela anulação da ação fiscal, ante o encaminhamento da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF pela "via postal".

3. Sem razão a empresa em relação ao seu primeiro argumento, pois o encaminhamento dos documentos fiscais pela via postal no domicílio fiscal eleito pelo próprio contribuinte não encontra óbice na legislação tributária, sendo admissível a adoção de tal procedimento ante a ausência de representante legal da empresa para receber a fiscalização.



3

Notadamente porque o documento de fl. 216 comprova o regular recebimento da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito pela empresa.

4. A matéria já foi sumulada pelo CARF:

“SÚMULA Nº 9 do CARF: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.”

5. Razões pelas quais não acolho a preliminar suscitada pelo recorrente.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS

6. Ainda em sede preliminar, a recorrente pugna pela exclusão dos valores destinados ao INCRA, vez que não foram apreciadas, pelo julgador de primeira instância, as alegações postas no tocante à inconstitucionalidade e à ilegalidade suscitadas em sede de impugnação.

7. Não obstante o bom arrazoado trazido pela empresa, o **decisum** recorrido merece prosperar incólume.

8. É que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

9. Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

10. O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

11. No mais, o próprio Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a súmula nº 02 do mesmo órgão trazem a regra proibitiva nesse sentido:

Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

12. Ante ao exposto, não acolho essa preliminar.

DO RECEBIMENTO DO MPF E DO TIAD PELO CONTADOR DA EMPRESA

13. Quanto ao inconformismo da recorrente em razão do recebimento do MPF e do TIAD pelo contador da empresa dou razão ao contribuinte, eis que presente causa suficiente para gerar a nulidade da ação fiscal.

14. O MPF, criado pelo Decreto nº 3.724, de 2001, e alterado pelo Decreto nº 6.104, de 2007, é documento que determina a instauração dos procedimentos de fiscalização e do qual será dada ciência ao sujeito passivo (c.f. art. 2º).

15. A Instrução Normativa do INSS nº 3/2005, vigente à época do lançamento fiscal, também indicava que o MPF seria emitido por ocasião do início do procedimento fiscal e dele seria dada ciência ao representante legal, ao mandatário ou ao preposto do sujeito passivo: "Art. 574. O MPF será emitido por ocasião do início do procedimento fiscal e dele será dada ciência ao representante legal, ao mandatário ou ao preposto do sujeito passivo, na forma do art. 588".

16. Embora trate de outro documento fiscal, mas também relativo à fiscalização, vale ressaltar que o art. 662 ao se referir à Notificação do Débito e ao Auto de Infração vai além e determina que, no caso da ciência pessoal a mandatário do sujeito passivo é obrigatória a juntada nos autos de cópia autenticada da procuração, que deverá, em se tratando de instrumento particular, conter firma reconhecida do representante legal.

"Art. 662. O sujeito passivo será cientificado da NFLD e do AI da seguinte forma:

I - pessoalmente, após a lavratura da NFLD ou do AI, comprovando-se o recebimento mediante a assinatura do representante legal ou do mandatário;

II - por via postal ou por qualquer outro meio, com prova de recebimento tomada no domicílio tributário do sujeito passivo; ou

III - por edital, quando os meios previstos nos incisos I e II resultarem infrutíferos.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, ocorrendo recusa de recebimento dos documentos, o AFPS deixará a via destinada ao sujeito passivo no local da ocorrência e registrará, em todas as vias, a expressão "recusou-se a assinar" seguida da identificação do responsável pela recusa, considerando-se, dessa forma, cientificado o sujeito passivo.



§ 2º Quando da ciência pessoal a mandatário do sujeito passivo será juntada cópia autenticada da procuração, que deverá, em se tratando de instrumento particular, conter firma reconhecida do representante legal.

(...)"

17. No presente caso, o auditor fiscal considerou que o contador seria mandatário ou preposto da empresa, tanto que entregou significativos documentos relacionados à ação fiscal, entretanto não adotou nenhuma providência para comprovar tal situação, medida necessária por se tratar o procedimento fiscal instaurado apto a impor obrigações ao contribuinte ou até mesmo a aplicação de eventual penalidade.

18. Não penso que o Mandado de Procedimento Fiscal seja um mero elemento de controle da administração tributária, pois há uma nítida influência do documento na legitimidade do lançamento tributário, posto que exige do contribuinte uma conduta restritiva em relação ao agente fiscalizador, estando desta forma dependente do controle de legalidade sob a égide das normas e princípios de direito.

19. A essencialidade do MPF está posta em julgado do CARF:

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA - O Mandado de Procedimento Fiscal não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento ." (Processo: 11080.013615/99-38, Acórdão 101-94060)

20. De maneira que, verificado que o procedimento não cumpriu determinado regramento ou feriu direito do contribuinte, há que se anular de imediato a ação fiscal, principalmente para que se evitem situações de eventuais abusos por parte do agente fiscalizador. Nunca é demais falar que a principal finalidade do MPF é dar maior transparência e segurança ao contribuinte fiscalizado e não o de tolher seus direitos, como detectado no presente caso.

21. E o prejuízo para o contribuinte é patente. Primeiro, porque os prazos concedidos para apresentação de documentos e informações certamente foram tolhidos. Segundo, porque a ação fiscal deve ser desenvolvida perante aqueles que efetivamente possuem a responsabilidade para prestar informações ao fiscal, o que não ficou provado pelo fisco no presente caso.

22. E não se diga que o contador, na figura de eventual mandatário, é quem possuía todas as informações fiscais da empresa, pois todas as peças de defesa da empresa foram assinadas pelo sócio e não pelo profissional.

23. Assim, vejo clara afronta ao Decreto 70.235/72, art. 23, inciso I, que tratou das intimações pessoais, asseverando:

"Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;"

24. Vale destacar, ainda, que o preposto ou mandatário é pessoa designada ou nomeada por alguém. Evidentemente que poderá ser determinado verbalmente por aquele que detém o poder de nomeação, entretanto, a regra é que haja documento específico, notadamente pela importância da função, sendo, portanto, necessário que o fiscal faça juntar documento hábil a comprovar tal situação ou traga as informações no relatório fiscal.

25. Tal é a importância do procedimento que o normativo (IN 03/2005) determinou que, quando se trate de ciência do mandatário do sujeito passivo será juntada cópia autenticada da procuração, que deverá, em se tratando de instrumento particular, conter firma reconhecida do representante legal.

26. Ante o exposto, meu voto no particular é pela anulação do lançamento fiscal, por vício formal.

DO MÉRITO

27. Conforme reza o relatório fiscal a autuação se deu em razão de remunerações pagas aos segurados e contribuintes individuais constantes da folha de pagamento da empresa MARINA, caracterizados pela fiscalização como segurados vinculados à recorrente, Indústria Têxtil Loostex Ltda.

28. Chegou-se à conclusão por considerar, em resumo, que “a empresa, no intuito de expandir seus negócios, simulou a contratação de empregados por empresa optante pelo SIMPLES, para que esta, mantendo seus faturamentos dentro do limite estabelecido pela Lei n.º 9.317/96, não arque com o encargo previdenciário patronal incidente sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviço. A simulação está plenamente pois a MARINA: - não apresenta autonomia gerencial: o controle gerencial é único e exercido pela LOOSTEX, na pessoa do Sr. José Carlos Loos; - não apresentam autonomia patrimonial: os empregados da MARINA exercem suas atividades utilizando equipamentos e instalações de propriedade da LOSSTEX; - não possuem autonomia financeira: a LOSSTEX é a que possuiu maior faturamento e consequentemente, arca com os pagamentos das obrigações da MARINA, já que estas têm insuficiência de recursos”.

29. O contribuinte, a seu turno, contestou as informações trazidas pela autoridade fiscal defendendo a inexistência dos fatos geradores e o afastamento dos indícios de prova, carreados pela autoridade fiscal. Com o intuito de corroborar seus argumentos colacionou os documentos de fls. 290/350.

30. Dou razão ao fisco. Primeiro, porque as provas carreadas aos autos são suficientes para colocar abaixo os argumentos da empresa. Basta verificar a dinâmica dos fatos para concluirmos que a empresa procurou na verdade simular a contratação de empregados por empresa optante pelo SIMPLES, para que esta, mantendo seus faturamentos dentro do limite estabelecido pela Lei n.º 9.317/96, não fosse responsabilizada pelos encargos previdenciários. Segundo, porque a fiscalização adotou todos os procedimentos necessários para demonstrar que a recorrente era a verdadeira contratante dos serviços prestados pelos empregados segurados arrolados na presente notificação, devendo, portanto, arcar com os tributos levantados contra si.



7

31. Também não tenho dúvida quanto ao surgimento do fato gerador, conforme levantamento realizado detalhadamente pelo auditor fiscal, de maneira que o débito restou incontroverso.

DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC

32. Aduz a recorrente ser indevida a utilização da taxa SELIC, tendo em vista sua ilegalidade e inconstitucionalidade formal e material.

33. Muito embora, já tenha me pronunciado anteriormente quanto a não apreciação da constitucionalidade de normas haja vista a súmula nº 2 do CARF, tecerei breve comentário a respeito dessa matéria.

34. Registre-se, porque importante, que a legislação de regência, sobretudo a Lei nº 8.212/91, afasta literalmente os argumentos erguidos pelo recorrente. De fato, as contribuições sociais arrecadadas estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34 da Lei nº 8.212/91:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)

35. A propósito do tema convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 04, nos seguintes termos:

Súmula CARF Nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais.

36. Nesse contexto, correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, com fulcro no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

DOS PAGAMENTOS EFETUADOS – DIFERENÇA

37. Entretanto, quanto à alegação da recorrente ao requerer “o desconto do valor notificado com o percentual destinado ao INSS das parcelas pagas pela empresa MARINA, a título SIMPLES, devidamente atualizado, para que não se configure a dupla incidência e o enriquecimento sem causa da Autarquia Federal.”, entendo que merece prosperar tal pretensão conforme passo a demonstrar. (fl. 398)

38. Compulsando os autos, verifica-se que no relatório fiscal o auditor desconsiderou a pessoa jurídica da empresa MARINA, caracterizando seus funcionários como segurados empregados da ora recorrente. Eis o disposto na peça fiscal, **in verbis**:



“4.1. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais constantes na folha de pagamento da empresa MARINA, (...), caracterizados por esta fiscalização como segurados vinculados à notificada, discriminadas em folha de pagamento daquela empresa e declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP – no período de 11/2000 a 4/2005, cujos valores estão expressos no relatório de Lançamentos – RL, que é parte integrante desta NFLD. A vinculação dos segurados constantes da folha de pagamento do estabelecimento acima citado à notificada será fundamentada a partir do item 5 deste relatório.

(...)

7.1. As sucessivas transferências relatadas neste item demonstram o caráter único de gerenciamento do pessoal contratado para trabalhar nestas empresas, corroborando também a tese da existência de uma única empresa.

(...)

9.2. Face ao acima exposto, podemos facilmente concluir que a LOOSTEX (não optante pelo simples), utiliza mão de obra alocada na MARINA (optante pelo simples), já que tem um faturamento alto em relação ao número de empregados. Concomitantemente, a MARINA tem insuficiência de recursos para pagamento das despesas. Isso vem comprovar a tese de que na prática se trata de empresa única.

11. Assim, todos os fatos relatados contemplam prova evidentes de que o controle gerencial, financeiro e administrativo é único e centralizado. A empresa, no intuito de expandir seus negócios, simulou a contratação de empregados por empresa optante do SIMPLES, para que esta, mantendo seus faturamentos dentro do limite estabelecido pela Lei nº 9.317/96, não arque com o encargo previdenciário patronal incidente sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviço. A simulação está plenamente caracterizada, pois a MARINA:

- não apresenta autonomia gerencial: o controle gerencial é único e exercido pela LOOSTEX, na pessoa do SR. JOSÉ CARLOS LOOS;*
- não apresentam autonomia patrimonial: os empregados da MARINA exercem suas atividades utilizando equipamentos e instalações de propriedade da LOOSTEX;*
- não possuem autonomia financeira: a LOOSTEX é a que possui maior faturamento e consequentemente, arca com os pagamentos das obrigações da MARINA, já que estas têm insuficiência de recursos;*

Por tudo o que foi exposto, esta auditoria conclui que, os empregados da empresa MARINA devem ser enquadrados, para fins previdenciários, como empregados da LOOSTEX, a qual é o verdadeiro empregador de tais trabalhadores. ” (fl.43/49) (g.n.)

39. Posto isso, vale destacar que o auditor defendeu a tese de ‘empresa única’ face a análise dos elementos fáticos devidamente discriminados em seu relato fiscal os quais ensejam a existência de simulação no caso concreto.



40. Sendo assim, considero equivocada a argumentação fiscal posta na Decisão Notificação, a qual o auditor desconsiderou os valores reconhecidamente recolhidos pela suposta empresa MARINA, conforme abaixo:

“Dos pagamentos efetuados (fls. 288): Os eventuais recolhimentos de contribuições sociais realizados pela empresa MARINA, como optante pelo SIMPLES, não podem ser deduzidos do valor constituído nesta NFLD. Isto porque: a) os eventuais recolhimentos foram realizados pela MARINA, e não pela empresa Notificada/LOOSTEX; b) a Notificada (LOOSTEX) não tem legitimidade jurídica para pleitear em nome da MARINA; c) as contribuições sociais objeto desta NFLD são de responsabilidade exclusiva da Notificada e não daquela empresa, em decorrência da mencionada subsunção do fato à norma jurídica. É improcedente o pedido da notificada, para que o INSS deduza deste débito os recolhimentos feitos pela empresa MARINA, porque são pessoas jurídicas distintas, com direitos e obrigações diferentes, que afastam a pretendida usurpação da legitimidade postulatória. Se existir, eventualmente, recolhimento indevido, na forma simplificada, a legitimidade do pedido de repetição do indébito não é da notificada e sim da mencionada empresa optante do SIMPLES.”(fl. 366)

41. Desta forma, o fisco não pode simplesmente no lançamento descaracterizar uma empresa por simulação e, posteriormente não considerar os recolhimentos efetuados a menor pela recorrente já que o próprio fisco defende a tese de empresa única em seu relato fiscal.

42. Sendo assim, a afirmação posta de que “a notificada LOOSTEX não tem legitimidade para pleitear em nome da MARINA”, e que “são pessoas jurídicas distintas, com direitos e obrigações diferentes, que afastam a pretendida usurpação da legitimidade postulatória.” não tem sustentação, pois vai de encontro ao próprio relatório fiscal.

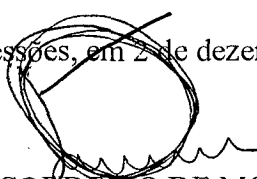
43. Nesse sentido, voto por dar provimento em parte ao presente recurso por entender que houve recolhimento parcial do tributo exigido no lançamento, devendo ser retificado a cobrança do débito deduzindo o valor efetivamente recolhido do montante integral constituído nos autos da obrigação tributária principal.

CONCLUSÃO

44. Ante ao exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar a retificação dos valores cobrados a título de contribuições devidas a Seguridade social e a Terceiros, relativos aos segurados caracterizados pelo fisco como empregados da empresa recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Voto Vencedor

Conselheiro MAURO JOSÉ SILVA, Redator designado

Mandado de Procedimento Fiscal. Lançamentos concluídos até 01/05/2007. Eventuais vícios no MPF não afetem relação jurídica fisco x contribuinte.

No que tange às contribuições previdenciárias, o MPF foi criado pelo Decreto 3.969/2001, publicado em 16/10/2001, tendo mantido sua vigência até a edição do Decreto 6.104/2007, publicado em 02/05/2007. Assim, as regras relativas ao MPF devem ser buscadas no Decreto 3.969/2001, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, e no Decreto 3.724/2001, alterado pelo Decreto 6.104/2007, a partir de 02/05/2007.

Em resumo, o MPF, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, segundo o texto do art. 2º do Decreto 3.969/2001, é definido como uma ordem específica que instaura o procedimento fiscal, podendo ser um MPF destinado à fiscalização (MPF-F) ou destinado a realização de diligência (MPF-D), sendo sua emissão realizada por algumas autoridades definidas no art. 6º daquele Decreto.

Interessa-nos o MPF-F, pois é este instrumento que pode preceder a constituição de crédito tributário pelo lançamento. Entre as informações constantes do MPF-F destacamos o prazo para realização do procedimento fiscal (inciso IV do art. 7º), o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, o período de apuração correspondente e as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos exercícios (§1º do art. 7º do Decreto 3.969/2001).

O MPF-F tem prazo inicial de 120 dias, podendo ser prorrogado quantas vezes for necessário, por meio da emissão de MPF complementar (MPF-C). Havendo o decurso de prazo, extingue-se o MPF-F, no entanto, o art. 16 do mesmo Decreto estabelece que a extinção do MPF não implica nulidade dos atos praticados, podendo novo MPF ser emitido para a conclusão do procedimento fiscal.

Considerando a síntese que fizemos sobre as normas que regem a matéria, no período de 16/10/2001 a 01/05/2007, podemos sugerir três violações possíveis às disposições do Decreto 3.969/2001 no seguintes casos:

Instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F;

Prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF;

Conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que um MPF-C ou um novo MPF tenha sido emitido.

Para a primeira delas - instauração de procedimento fiscal sem a emissão de MPF-F - o Decreto 3.969/2001 não previu, diretamente, qualquer consequência jurídica. No entanto, o descumprimento de tal norma pode ensejar responsabilização funcional por



desobediência, por parte do servidor, ao dever de cumprir as normas legais e regulamentares, conforme estabelecido pelo art. 116, inciso III da Lei 8.112/90.

Em relação à segunda violação – prosseguimento de procedimento fiscal após o prazo para conclusão do MPF – o Decreto 3.969/2001 determinou no art. 16 que a extinção do MPF não implica em nulidade dos atos praticados. Mais uma vez poderia o servidor ser chamado responder por descumprimento de norma legal ou regulamentar, mas, seguindo o que determinou o Decreto 3.969/2001, os atos praticados seriam válidos.

No caso da terceira violação possível - conclusão de procedimento fiscal após o prazo previsto para o MPF-F e sem que um MPF-C ou um novo MPF tenha sido emitido – o Decreto 3.969/2001 afirma que os atos não são nulos e que pode haver a emissão de novo MPF para conclusão do procedimento fiscal. O Decreto não obriga a emissão de novo MPF, pois utiliza o verbo “podendo” e não “devendo”. A primeira parte do art. 16 do Decreto 3.969/2001, portanto, não deixa dúvidas de que não há nulidade nos atos praticados após a extinção do MPF, sendo que a segunda parte do mesmo dispositivo não obriga que haja emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Portanto, qualquer eventual violação dos dispositivos do Decreto 3.979/2001 em relação ao MPF não gera consequências para a relação jurídica fisco x contribuinte, podendo, a depender do caso e de instauração de processo administrativo disciplinar, ensejar punição administrativa aos envolvidos.

Ainda dentro do período de 16/10/2001 a 01/05/2007, devemos considerar se as consequências jurídicas de vícios no MPF não são oriundas de outras normas. Nessa toada, de plano, devemos verificar se as normas que regem o contencioso administrativo fiscal tratam do assunto.

Admite-se que no período em questão a discussão sobre os créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias foi regida pela Portaria 713/1993, publicada em 16/12/1993, até a edição da Portaria 357/2002, publicada em 18/04/2002, sendo que esta última foi revogada pela Portaria 520/2004, publicada em 20/05/2004 e que vigorou até 01/05/2007. A partir de 02/05/2007, por força dos arts. 25, inciso I c/c o art. 16, §1º da Lei 11.457; e do art 1º do Decreto 6.103/2007, todo o contencioso administrativo das contribuições previdenciárias passou a ser regido pelo Decreto 70.235/72.

Passemos, então, a analisar a legislação que é hodiernamente considerada como veiculadora das regras do contencioso administrativo das contribuições previdenciárias no período até 01/05/2007.

Na Portaria 713/1993 não encontramos qualquer referência ao MPF, obviamente por se tratar de norma editada antes da criação desse documento administrativo.

A Portaria 357/2002, por sua vez, trazia no art. 28 uma previsão de nulidade para o lançamento que não fosse precedido de MPF, *in verbis*:

“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;”

A norma que a substituiu, a Portaria 520/2004, manteve a previsão dessa hipótese de nulidade no art. 31, *in verbis*:

"Art. 31. São nulos:

...

III – o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal."

Portanto, no período de 18/04/2002 a 01/05/2007 temos norma administrativa que previa a nulidade de lançamento não precedido de MPF.

Diante disso, a questão que apresentamos agora é: poderia uma portaria criar uma hipótese de nulidade para o lançamento?

Para responder a tal questionamento é preciso considerarmos o conteúdo do dispositivo contido no art. 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal que transcrevemos a seguir:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

...

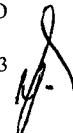
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

• ..."

Como se vê, o mesmo dispositivo constitucional que exige lei complementar para tratar das normas gerais sobre prescrição e decadência, também exige idêntico veículo normativo para tratar de normas gerais sobre lançamento. Em outras palavras, por determinação constitucional, somente a lei complementar pode versar sobre as normas gerais que afetem o lançamento.

De imediato, então, podemos afastar a possibilidade de uma Portaria inovar em matéria de nulidade do lançamento. Esclareça-se que, nesse caso, o Regimento deste Conselho não traz qualquer óbice ao afastamento de Portaria por violação de norma constitucional, pois o art. 62 da Portaria MF 256/2009 somente veda o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, sem incluir outras normas infralegais.

Assim, nessa altura podemos registrar nossa divergência com o posicionamento adotado pelo ilustre Conselheiro Júlio Vieira Gomes, Presidente da 1ª Turma da 3ª Câmara, que, ao relatar o Recurso Especial 20.514.1620, considerou a existência das Portarias 357/2002 e 520/2004 para concluir que o lançamento era nulo por não ter existido



MPF válido na época da emissão do referido ato administrativo. Insistimos que os dispositivos das portarias ministeriais que trataram de nulidade do lançamento não foram validamente introduzidos no nosso ordenamento jurídico posto que violaram a correspondente norma de estrutura, ou seja, violaram a norma constitucional que exige que a matéria seja introduzida tendo como veículo a lei complementar. Assim, por não terem sido validamente inseridos no ordenamento jurídico, os dispositivos das Portarias 357/2002 e 520/2004 que previam nulidade do lançamento por ausência de MPF não possuem força normativa e não podem fundamentar decisão válida em processo administrativo fiscal.

Afastada a possibilidade de portarias tratarem de nulidades do lançamento, passamos para a investigação de quais seriam as hipóteses de nulidade do lançamento validamente existentes em nosso ordenamento jurídico. Veremos as nulidades do ato administrativo do lançamento, sem abordarmos as nulidades processuais que podem surgir após o início do litígio com a apresentação da impugnação.

Sabemos que o CTN foi recepcionado como lei materialmente complementar que veicula normas gerais em matéria tributária, tendo tratado do lançamento nos arts. 142 a 150.

No entanto, o CTN não traz, explicitamente, qualquer hipótese de nulidade para o lançamento. Apesar de não fazê-lo explicitamente, a interpretação sistemática das normas do CTN nos revela as hipóteses de nulidade do lançamento.

Sendo o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, a doutrina já reconheceu que sua natureza jurídica é de ato administrativo. Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho esclareceu que:

*"lançamento é ato jurídico e não procedimento.... Consiste muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro."*¹

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar –, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

"Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 263-4.

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, a doutrina² identifica os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Segundo o escólio de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os atos administrativos que possuem tais vícios são atos anuláveis.³

Com relação ao MPF, dois vícios têm sido apontados como ensejadores de nulidade: o vício de competência e o vício relativo à forma.

Entre os que enxergam na ausência do MPF um vício de competência, encontramos a Conselheira Liége Lacroix Thomasi, que, no Acórdão 2301-00.076, de 03 de março de 2009, bem como em diversos outros do mesmo ano, incidentalmente expressou seu entendimento de que o MPF era um requisito formal indispensável para a prática do lançamento, pois representava “a habilitação do agente para o exercício da competência”. Também a ex-Auditora-Fiscal, Mary Elbe Queiroz, vê no MPF um instrumento que atribui competência ao Auditor na medida em que afirma que este é o “veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil nos poderes de fiscalizar de modo individualizado determinado contribuinte”.⁴

Respeitosamente, discordamos da ilustre Conselheira e da ex-Auditora.

Já tivemos oportunidade de escrever sobre o assunto e aqui aproveitaremos algumas anotações daquele trabalho.⁵

Temos como indubitosa a importância da competência para os atos administrativos a ponto de cristalizar-se o brocardo: defeito nenhum existe tão grande quanto o da competência.⁶

Embora tratando competência como sinônimo de capacidade, José Cretella Júnior⁷ fornece-nos a dimensão da competência para o ato administrativo dizendo que “a falta

² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 13ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 219-24.

³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 226.

⁴ Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória para o início do procedimento fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 7, n. 37, p. 53-98, jan./fev. 2009, (p. 96).

⁵ Cf. SILVA, Mauro José. A competência para o lançamento e o Mandado de Procedimento Fiscal. *Tributação em revista*. n. 37, p. 10-17, jul./set. 2001.

⁶ *Nullus est maior defectus quam defectus potestatis.*

de capacidade ou incapacidade do agente, quer absoluta, quer relativa, torna o ato ilegal, passível de consequências que podem culminar com seu total aniquilamento”.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸, professora titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, ao tratar dos vícios relativos ao sujeito, defende que *“visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei...”*⁹ A autora tratando do elemento sujeito do ato administrativo define-o como *“aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato”*. A ilustre professora das Arcadas, ao afastar a discricionariedade em relação à competência, reitera a gênese da norma que estatui a competência, insistindo que *“a competência para a prática dos atos administrativos é fixada em lei; é inderrogável, seja pela vontade da administração, seja por acordo com terceiros”*. Em outra obra¹⁰, a autora caracteriza a origem na lei como garantia para o administrado no trecho:

“Visto que a competência vem sempre definida em lei, o que constitui garantia para o administrado, será ilegal o ato praticado por quem não seja detentor das atribuições fixadas na lei e também quando o sujeito pratica exorbitando de suas atribuições”

Amparados nessas seguras lições, já concluímos que *“a fixação da gênese normativa da competência na lei encontra respaldo, portanto, da pacífica interpretação da doutrina sobre o instituto, e é autêntica garantia para o administrado”*.¹¹

Oportuno lembrar que não podemos confundir competência tributária com competência para o lançamento. Possuir competência tributária – aptidão para criar tributos *in abstracto* que é conferida constitucionalmente aos entes federativos – não se confunde com competência para o lançamento, pois esta deve ser entendida como a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo.

Ao dizermos que competência para o lançamento é a autorização legal para editar a norma individual e concreta veiculada pelo respectivo ato administrativo torna-se oportuno retomarmos a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. A autora, instada, em 2002, a opinar quanto à competência para o ato administrativo do lançamento tributário, considerando o conteúdo do art. 142 do CTN e as leis instituidoras dos tributos, asseverou que:

“A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória nº 2.17529, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal referindo-se à Portaria SRF 3.007/2001 que primeiro tratou da matéria no âmbito da SRF.

⁷ Cf. CRETILLA JÚNIOR, José. *Tratado de direito administrativo, vol. II, Teoria do ato administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 149.

⁸ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 186.

⁹ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 2), p. 220.

¹¹ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 14.

Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. Também não há o mínimo fundamento legal para que o exercício de uma atribuição inerente a um cargo público fique dependendo de determinação de autoridade superior.

(...)

Aliás, contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa. Mencionando, mais uma vez, o conceito de cargo público contido no artigo 3º da Lei nº 8.112/90, verifica-se que, por ele, o cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades; sendo criado por lei, conforme parágrafo único do mesmo dispositivo, a lei é que define esse conjunto de atribuições e responsabilidades.”¹²

Merece destaque o trecho na qual a autora, com energia, afirma que **“contraria o bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei. É evidente que a autoridade da lei tem que prevalecer sobre a vontade da autoridade administrativa”**¹³.

Com a maestria que lhe é peculiar, autora não deixou de considerar que o parágrafo único do art. 142 do CTN estatui que a *“atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”* e concluiu que:

“o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias do cargo, por força de lei, não podendo depender, para exercê-las, de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação. A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8.249, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.”¹⁴

Em conclusão de seu parecer, a autora asseverou que:

“A competência para realizar o ato administrativo do lançamento tributário é do Auditor-Fiscal da Receita Federal, em razão de sua investidura no cargo, cujas atribuições são definidas em lei. Essa competência não pode ser condicionada ou limitada por portaria administrativa. O Auditor-Fiscal da Receita Federal pode exercer as suas atribuições independentemente da emissão de Mandado de

¹² Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Princípios constitucionais da administração pública. Aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado*. Brasília: Unafisco Sindical, 2002, p. 47-8.

¹³ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 48.

¹⁴ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 49-50.



Procedimento Fiscal ou quando este esteja com prazo de validade vencido, sem que isto caracterize incompetência ou vício de nulidade que possa ser declarado pelas autoridades incumbidas do julgamento nos processos de contencioso administrativo.” (grifei)

O entendimento acima expresso é corroborado pela sentença proferida em sede de mandado de segurança, pelo juiz Ivan Velasco Nascimento, da 8ª Vara Federal, segundo a qual a norma administrativa que disciplinava o MPF à época, Portaria SRF nº 1.265, de 1999, “é colidente com outras normas tributárias que ocupam patamares mais elevados”, afirmando ainda que:

“Não há dúvida de que a exigência de prévia emissão do MPF-F, para que o auditor possa cumprir o seu dever, ante a constatação da ocorrência de fato típico, é medida de efeito concreto que hostiliza o disposto no artigo 95 da Lei nº 4.502/94 c/c artigo 9º do Decreto-Lei 1.024/69 e cerceia o direito e dever, líquido e certo, do auditor executor da fiscalização”.

Existem julgados do antigo 2º Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que já consideraram que problemas no MPF não acarretam nulidade no lançamento por vício de competência. Tratavam de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, mas podem ser aplicáveis ao caso, pois tudo que tratamos aqui sobre as nulidades do ato administrativo do lançamento não dependem de norma específica aplicável somente às contribuições previdenciárias.

Vejamos dois Acórdãos:

202-14693

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF, principalmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não forem lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que força o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização; isto importa em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributário apurados. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

CSRF/02-02.543

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Considerando as lições doutrinárias e a jurisprudência administrativa, bem como respeitando as normas que validamente regem a matéria, expressamos nossa conclusão de que **o Mandado de Procedimento Fiscal não é instrumento que outorga ou retira competência, uma vez que esta necessita de lei que lhe defina os contornos e aquele foi instituído por Decreto. A utilização do Mandado de Procedimento Fiscal restringe-se aos interesses da administração tributária em controlar a atuação dos servidores legalmente competentes para efetuar o lançamento.**¹⁵

Apresentada nossa posição em relação à ausência de causa para nulidade do lançamento por vício de competência nos casos lançamento não precedidos de MPF ou que foram precedidos de MPF com algum vício de emissão ou prorrogação, passamos a enfrentar a segunda possibilidade de causa para nulidade do ato administrativo de lançamento: vício de forma ou vício por ausência de formalidades essenciais.

Entre os que defendem a existência de vício de forma encontramos o ilustre Conselheiro dessa Turma, Leonardo Henrique Pires Lopes, que se manifestou nesse sentido no voto que proferiu na ocasião do julgamento do recurso 268.580. O Conselheiro concluiu que “o MPF é elemento imprescindível (formalidade essencial) a validade do ato de fiscalização, que precede a constituição do crédito tributário”. No mesmo sentido, a ex-Auditora Mary Elbe entendeu que o MPF “adquiriu status de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que o lançamento, como produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido”.

No raciocínio de ambos os juristas encontramos duas premissas: o veículo normativo que institui o MPF seria apto a instituir uma formalidade essencial para o lançamento e os procedimentos de fiscalização são imprescindíveis para o ato administrativo do lançamento.

Veremos que ambas as premissas podem ser afastadas.

Já dissemos que a Constituição Federal, no art. 146, inciso III, alínea “b”, exige que as normas gerais sobre o lançamento sejam estabelecidas em Lei Complementar, sendo que os arts. 142 a 150 do CTN exercem tal função. Especialmente no art. 142 não encontramos a exigência de uma formalidade essencial que pudesse ser equiparada ao MPF.

¹⁵ Cf. SILVA, op. cit., (nota 5), p. 17.

Ou seja, não há previsão no CTN para a existência de uma formalidade essencial para o lançamento similar ao MPF. Considerando que o MPF foi instituído por Decreto, fácil concluir que seu “status” de formalidade essencial – se é que existe – foi-lhe concedido por norma infra legal que não estava autorizada para tanto pelo texto constitucional.

Quanto ao lançamento ser, necessariamente, precedido por procedimento inquisitorial investigatório, Paulo de Barros Carvalho já foi categórico em assentar que “o procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.”¹⁶ Além de tal lição doutrinária, podemos observar que inúmeros lançamentos são realizados sem que qualquer procedimento investigatório seja realizado em situações nas quais a autoridade lançadora dispõe de todos os elementos para, em estrita obediência aos ditames do art., 142 do CTN, “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”. No campo da lógica simples já podemos descaracterizar a natureza de formalidade essencial do MPF, pois o que é essencial não se dispensa, existe em todos os casos, está sempre presente, o que não constitui a realidade do MPF. E a realidade dos fatos está fundada em norma infra legal, pois, a Portaria MPS/SRP N° 3.031/2005, publicada em 22/12/2005, dispensou a emissão de MPF em várias situações, *in verbis*:

“Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - relativo à análise interna e regularização de divergências entre GFIP e GPS, objeto de cobrança automática pelos sistemas informatizados da Previdência Social, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação;

II - destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFPS em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D ou MPF-Ex.”

Ainda que fosse admitido o *status* de formalidade essencial ao MPF, esta seria uma exigência para o procedimento inquisitorial de investigação e não para o ato administrativo do lançamento que pode, como vimos, prescindir de um prévio trabalho investigativo.

Assim, concluímos que o Mandado de Procedimento Fiscal diz respeito ao procedimento inquisitorial de investigação fiscal e não ao ato administrativo do lançamento em si, não possuindo, outrossim, status de formalidade essencial capaz de causar nulidade por vício formal no referido ato administrativo.

Por fim, há aqueles, como a ex-Auditor-Fiscal, Mary Elbe,¹⁷ que entendem que o MPF é um instrumento garantidor do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo outros, como o Conselheiro Leonardo no voto do recurso 268.580, que entendem a existência do MPF como corolário da segurança jurídica.

Como é cediço não podemos falar em contraditório e ampla defesa na fase que antecede a conclusão do lançamento, pois os procedimentos da autoridade fiscalizadora

¹⁶ CARVALHO, op. cit., (nota 1), p. 263-4.

¹⁷ Cf. QUEIROZ, op. cit., (nota), p. 62.

têm natureza inquisitória não se sujeitando ao contraditório os atos lavrados nesta fase. Somente depois concluído o lançamento e instalado o litígio administrativo com a apresentação da impugnação é que se pode falar em obediência aos ditames do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido, já decidiu o antigo Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.(Acórdão 101-93425)

Quanto à segurança jurídica, Leandro Paulsen¹⁸ conclui que são cinco os seus possíveis conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições jurídicas; (iii) estabilidade das situações jurídicas;(iv) confiança no tráfico jurídico; e (v) tutela jurisdicional. Considerando que o conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada, podemos admitir sua relação com a existência do MPF. No entanto, todas as normas a serem consideradas na aplicação da segurança jurídica devem ter sido validamente inseridas no ordenamento jurídico e estarem em plena vigência. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres,¹⁹ citando Tipke, afirma que a segurança jurídica é a segurança da regra. Assim, tendo sido demonstrado que não há qualquer regra validamente inserida no ordenamento jurídico que atribua o efeito de nulidade aos eventuais vícios relacionados ao MPF, não há qualquer violação à segurança jurídica a conclusão de que vícios quanto ao instrumento administrativo não geram efeitos na relação fisco x contribuinte.

Por oportuno, não podíamos concluir nossa manifestação sem enfrentar a questão de que a existência do MPF pode contribuir para diminuir os eventuais desvios de conduta das autoridades fiscais e o aparecimento de golpistas particulares que atuariam como falsos Auditores-Fiscais. A eventual função de auxílio ao combate a tais ilícitos que o MPF pode exercer não legítima, de *per si* e em afronta ao direito positivo, a consideração de que ocorreria nulidade quando da existência de quaisquer vícios quanto a tal instrumento de controle administrativo. Em apoio a nossa posição, tomamos, mais uma vez, as seguras lições da administrativista Maria Sylvia Zanella Di Pietro sobre o assunto. Afirmou a professora em parecer no qual considerou os efeitos da existência do MPF:

¹⁸ Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

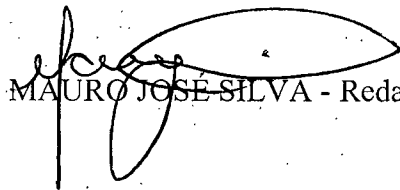
¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II; Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.


21

“Os desvios de conduta, sempre possíveis de ocorrer, pela omissão no exercício das atribuições próprias do cargo, devem ser objeto de apuração e aplicação das sanções cabíveis. Não podem, contudo, levar a adoção ou imposição de medidas normativas contrárias à lei(...)”²⁰

Por todo o exposto, concluímos que a existência de quaisquer vícios em relação ao MPF não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas, insistimos, sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010



MAURO JOSÉ SILVA - Redator designado



²⁰ Cf. DI PIETRO, op. cit., (nota 12), p. 50.