

O Mandado de Procedimento Fiscal. Formalidade essencial, vinculante e obrigatória

Mary Elbe Gomes de Queiroz*

Resumo: O presente artigo trata do Mandado de Procedimento Fiscal. Nele são explicitados os princípios norteadores do lançamento tributário, dentre eles a legalidade, a verdade material, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, a segurança jurídica, a moralidade, a razoabilidade, a proporcionalidade. É falado sobre o lançamento, como ato administrativo, e dos requisitos para sua validade: agente capaz; objeto lícito, possível, determinado ou determinável; forma prescrita ou não defesa em lei; motivação; finalidade; nexo causal; e, publicidade – onde é dito que a falta de qualquer de um dos pressupostos ou requisitos essenciais contaminará o ato de lançamento com vício que implicará a sua nulidade. Com isso chega-se ao objetivo do MPPF, que é dar eficácia a estes princípios, acima expostos, no seu âmbito de atuação e as suas funções principais: instrumento de controle dos atos dos agentes fiscais; prestigiar as garantias fundamentais, uma vez que ele dá ao contribuinte mais proteção; maior transparência; e, como ferramenta adequada, para excluir a espontaneidade do contribuinte.

Palavras-chave: Mandado de Procedimento Fiscal – MPPF. Fiscalização. Lançamento tributário.

Introdução

A relação jurídico-tributária tem no seu cerne a conflituosidade decorrente dos interesses antagônicos que se situam nos dois polos da sua composição. Do lado da Fazenda Pública, há o interesse de arrecadar recursos para que o Estado cumpra os

* Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Pós-graduada na Espanha e Argentina. Presidente do Centro de Estudos Avançados de Direito Tributário e Finanças Públicas do Brasil – CEAT. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Coordenadora do Curso de Pós-Graduação do IBET/IPET em Recife/PE. Professora do Programa de Doutorado e Mestrado da UFPE. Professora de cursos de pós-graduação: PUC/Cogea/SP; IBET/SP; UFBA/Ba; IDP/DF; Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – ESPGE; Escola de Magistrados da Justiça Federal São Paulo – 3ª Região. Ex-Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CARF). Advogada – Escritório Queiroz Advogados Associados.

seus objetivos. Do lado do contribuinte, há a rejeição à expropriação de bens, da qual resulta o desejo de pagar menos tributo, justificado pela necessidade de reduzir custos, de obter melhores resultados e, até mesmo, de sobrevivência econômico-financeira.

É inegável que existe para o contribuinte um dever de pagar tributos como defende Casalta Nabais. Todavia, a cobrança de tributos, em um Estado Democrático de Direito, deverá respeitar e obedecer às balizas constitucionais, especialmente no tocante aos magnos princípios para que seja preservada a ordem jurídica.

Dentre os vários princípios que norteiam a incidência e a cobrança de tributos, ressalta a importância, entre outros, da legalidade, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da verdade material, da moralidade, da proporcionalidade, da razoabilidade, da eficiência e da segurança jurídica, como pilares irremovíveis em que se assenta o nosso sistema constitucional tributário.¹

A legalidade deve ser respeitada, tanto sob o aspecto material como o formal. Este princípio impõe que nenhuma exigência ou aplicação de penalidade tributária poderá se dar sem que exista respaldo de lei prévia e nos seus exatos termos. De acordo com ele, somente incidirá tributo se o evento do mundo concreto se subsumir e se adequar inteiramente à hipótese abstrata da lei. Quanto ao aspecto formal, exige-se que o executor da lei, no exercício das suas funções, só poderá agir quando autorizado por lei e dentro dos limites por ela estabelecidos.

A verdade material complementa e é decorrência da própria legalidade. A cobrança de tributos somente poderá ocorrer quando efetivamente concretizados no mundo factual todos os elementos previstos na hipótese de incidência abstrata da lei, como necessários à materialização do fato gerador e ao nascimento da obrigação tributária. Desse princípio deriva tanto para a Fazenda Pública (sujeito ativo), quando do lançamento, como para o contribuinte (sujeito passivo), ao apresentar as suas declarações, o dever de cumprir fielmente os desígnios legais no tocante à correta identificação dos elementos que compõem a hipótese e o momento de ocorrência do fato gerado. Somente a partir daí é que nasce o dever de pagar tributo para o contribuinte e para a Fazenda Pública, o dever-poder de lançar e cobrar o tributo. A verdade material traduz-se em que o tributo somente será devido quando comprovadamente os fatos do mundo real se subsumirem e se adequarem em tudo à hipótese abstrata da lei (realização de todos os elementos constantes da hipótese legal de incidência abstrata).

¹ Acerca dos princípios que regem a incidência tributária e especificamente o procedimento e o processo administrativo-tributário, já nos manifestamos em outros trabalhos, aqui acrescidos após novos estudos e experiências: *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2003. p. 12-60; *Do lançamento tributário – execução e controle*, São Paulo: Dialética, 1999. p. 99-115; Princípios que norteiam a Constituição e o controle administrativo do crédito tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. A efetivação do princípio da proporcionalidade no procedimento fiscal e no processo administrativo-tributário. In: *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI* (En homenaje al I aniversario del Instituto Latino Americano de Derecho Tributario) – Homenagem aos 50 anos do ILADT. Madrid: Marcial Pons, 2008.

O Devido Processo Legal (due process of law) encontra-se cravado no art. 5º, LIV, da Constituição Federal, como um princípio aplicável a todo tipo de processo em que haja qualquer acusação, discuta-se a restrição de liberdade, ou exista a possibilidade de expropriação de bens. O respeito ao devido processo legal, no campo administrativo-tributário, pode ser assim sintetizado: como a efetivação de um processo justo, com observância da legalidade, inclusive no tocante às leis nos seus aspectos formais (procedimentos e processo) e, também, materiais (hipóteses de incidência de tributo ou sanção); em que haja proporcionalidade e equilíbrio entre as partes; que esteja submetido a um julgamento isento, imparcial e em que sejam respeitados o contraditório e a ampla defesa. Exige-se, também, que haja garantias para as partes (Fazenda e contribuinte), para poderem sustentar suas razões e produzir provas a seu favor, com a intenção de influir na formação do livre convencimento do julgador.

O Contraditório e a Ampla Defesa. O contraditório, como previsto no art. 5º, LV, da Carta Magna, exige que o sujeito passivo seja cientificado e ouvido sobre todos os atos, provas, documentos e ocorrências praticados tanto na fase do procedimento fiscal (fiscalização) como no curso do processo administrativo-tributário (após a ciência regular do lançamento do crédito tributário). Não se pode esquecer que a fase de fiscalização, pela sua própria natureza, é regida pela inquisitorialidade, uma vez que tem por objetivo à apuração da ocorrência do fato gerador de tributo ou da prática de infração. Já a fase processual é regida integralmente pelo contraditório e pela ampla defesa. Revela-se o contraditório pela obrigatoriedade de o sujeito passivo tomar conhecimento de todos os atos procedimentais e processuais que lhe confere a possibilidade de reagir e manifestar-se contra eles. A partir do momento em que se deflagra o início de qualquer procedimento fiscal, o contribuinte deverá ser cientificado do mesmo, bem assim conhecer a sua amplitude no tocante a períodos e tributos a serem fiscalizados, inclusive para fins de exclusão da espontaneidade. E mais, o contraditório impõe que seja identificada e conhecida a autoridade competente para realizá-lo. Por cautela e na busca de evitar cerceamentos de defesa ou lançamentos indevidos deve ser assegurado o direito de o contribuinte acompanhar todas as providências e se manifestar sobre elas, com isso já oferecendo elementos acerca da ocorrência ou não de infração. Caso existam provas a que o contribuinte não teve acesso, com a ciência do lançamento deverá ser o mesmo intimado de todos os acontecimentos, atos, provas etc. apurados no curso do procedimento de fiscalização, para que ele possa conhecer e se manifestar sobre os mesmos e exercer seu direito à ampla defesa, sob pena de macular com vício de nulidade a autuação.

A ampla defesa, igualmente esculpida no art. 5º, LV, da *Lex Mater*, significa que o sujeito passivo poderá valer-se e utilizar quaisquer recursos ou meios de prova na defesa irrestrita dos seus direitos.

O ordenamento jurídico não acolhe acusações absolutas, nem que se faça exigência de tributo ou se impute penalidade, sem se dar oportunidade de o contribuinte opor-se e defender-se, de modo amplo, isto é, com a maior intensidade e extensão possível.

A *segurança jurídica* é um princípio universal que informa todo o ordenamento jurídico no sentido da certeza, confiança e garantia da ordem jurídica. Exsurge da visualização conjunta e integrada do influxo dos demais princípios e deverá estar sempre presente onde houver Direito. Em matéria tributária, a segurança jurídica realiza-se especialmente por meio da junção, dentre outros, dos princípios da igualdade, legalidade (tipicidade cerrada), isonomia, unicidade de jurisdição, capacidade contributiva, pessoalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco, verdade material, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, razoabilidade e proporcionalidade etc.

A *moralidade* diz respeito ao dever da boa administração de agir voltada para o atendimento do interesse público em primeiro lugar. O vocábulo, dotado de vagueza e ambiguidade, significa: honestidade, probidade, lealdade, justiça, boa-fé, respeito e dignidade do ser humano, atuação com eficiência e ética, no caso do agente público acrescenta-se a necessidade do agir para atender ao interesse público. Aqui se coloca o interesse público na sua real dimensão de interesse do todo social, isto é, a dimensão pública dos interesses individuais que não se confunde com o interesse das pessoas de direito público que representam o Estado. A tutela do interesse público tem que estar em equilíbrio frente aos interesses individuais que também são protegidos. Daí porque, no campo tributário, não se pode dizer que sempre haja estrita coincidência entre o interesse público e o interesse da Fazenda Pública na arrecadação. O verdadeiro interesse público a ser atingido é a proteção dos bens jurídicos de interesse coletivo sobre os quais atua o Estado e decorre da necessidade de que a ordem jurídica seja preservada, os direitos fundamentais sejam respeitados e o exercício do poder obedeça aos seus limites em busca da segurança jurídica. Os órgãos do Estado, por conseguinte, somente têm competência para agir dentro dos limites e quando a Constituição lhes permita, porém, além da legalidade exige-se um *plus* nesse atuar, isto é, para a legitimidade da ação deve-se obedecer à lei e ao Direito.² Já no tocante à ética, segundo Tipke, ela está ligada ao comportamento justo e moral.³

A *razoabilidade*, além de se colocar como modo de aplicação do conjunto de todos os princípios, a sua observância atualmente é uma exigência expressa no artigo 2º da Lei nº 9.784/1999. Diz respeito à limitação da margem de discricionariedade do exercício da autoridade administrativa e se traduz como moderação, bom senso e atuação conforme a razão. Por ser um termo vago, a sua compreensão se dá mais por meio da constatação do que é irrazoável e irracional. A razoabilidade guarda semelhança com a proporcionalidade, pois apesar de não se confundirem, ambos têm por objetivo impedir o arbítrio e o excesso no exercício do poder. Por conseguinte, na busca de realizar a segurança jurídica, o exercício do dever-poder de fiscalizar,

² GARCÍA DE ENTERRÍA. Eduardo. *Democracia, jueces y control de la administración*. Madrid: Civitas. p. 126.

³ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

lançar e arrecadar os créditos tributários deverá reger-se de modo que sejam rigorosamente observados os princípios fixados pela Constituição. Tais princípios devem direcionar cada momento do curso da cadeia tributária, desde a edição das leis, até o *iter* das ações dos agentes da Administração Pública tributária, seja em fase de procedimento fiscal seja em sede do processo administrativo-tributário.

A *proporcionalidade* é outro princípio que impõe sua observância. Para tanto, mister se faz identificar a norma compatível com a realidade factual (circunstâncias fáticas e jurídicas), procurando ponderar as necessidades vigentes em determinado período e a específica realidade, para adequar a satisfação dos interesses (público e privados) que são protegidos pela ordem jurídica e os fins que se deseja alcançar. Ela pode ser visualizada tanto como a limitação à restrição ou desvantagem que o indivíduo tem que suportar em prol dos interesses gerais e do interesse público, como a vedação ao arbítrio e proibição de excesso de poder. É um princípio voltado a garantir o respeito aos direitos fundamentais, o equilíbrio entre os valores protegidos pelo ordenamento jurídico e os fins que se deseja alcançar com a atuação estatal. Nas fases de execução, aplicação ou julgamento a proporcionalidade se apresenta no processo de compreensão e interpretação do direito, na construção do sentido, do conteúdo e do alcance da regra jurídica que irá conferir a materialização do fenômeno normativo. Tanto no procedimento fiscal, quando da edição de atos administrativos (lançamento ou imposição de penalidades) como na solução do processo administrativo-tributário deverá ser adotada a proporcionalidade como uma ferramenta eficaz para aferir a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito com vista ao controle do exercício do poder. Deve se buscar o equilíbrio: entre a necessidade de cobrar tributo e a capacidade contributiva; entre a necessidade de prevenir e castigar a prática de infrações e a aplicação de sanções guardando a devida proporção entre meio-fim. Para a implementação do princípio terá que ser verificado se há compatibilidade entre a infração (descumprimento da regra); a gravidade do dano para o Estado (prejuízo sofrido: arrecadação ou restrição à fiscalização) e a graduação da sanção em relação às condições pessoais do infrator. Deverá haver proporcionalidade entre o dano sofrido pelo Estado e os prejuízos que o particular terá que suportar. A adoção da sanção estará justificada se houver conformidade da pena imposta com os benefícios obtidos com a aplicação da sanção.

São esses alguns dos princípios que devem reger tanto a incidência tributária como o dever de pagar tributos para o contribuinte, assim como as acusações da prática de irregularidades ou infrações e a imposição de sanções. A não aplicação dos princípios implicará subversão do sistema jurídico e em insegurança na relação Fisco e contribuinte, maculando de ilegalidade qualquer exigência que esteja em desacordo com os mandamentos constitucionais.

No sentido de realizar os desígnios constitucionais, o nosso ordenamento jurídico não aceita qualquer cobrança de tributo ou imposição de penalidade, mas somente aquelas em que sejam cumpridas todas as exigências, formalidades e procedimentos

previstos na legislação tributária, na lei ou em atos reguladores infralegais, salvo quando estes sejam manifestamente ilegais. Cumpre observar que os atos infralegais devem limitar-se ao âmbito legal da possibilidade da respectiva edição, não podendo restringir direitos ou criar obrigações para o sujeito passivo que não estejam expressas na lei.

No tocante à fixação de regras procedimentais são relevantes as normas da legislação tributária, mesmo que infralegais, desde que essas observem os marcos legais. No âmbito tributário, tais normas são complementares das leis tributárias de acordo com os artigos 96 e 100 do CTN.

E mais, qualquer ato administrativo como, por exemplo, o procedimento fiscal, somente estará completo se o sujeito em face de quem é efetuado tomar conhecimento regular e integral dos fatos e da acusação, bem assim possa a eles se opor por meio de argumentos e provas no exercício do seu amplo direito de defesa.

O lançamento tributário é um ato administrativo praticado de ofício, sendo privativo da autoridade administrativa, consoante o artigo 142 do CTN. Como tal, somente poderá se aperfeiçoar se forem seguidos todos os ritos, regras e estiverem atendidos todos os requisitos essenciais, imprescindíveis à sua perfectibilidade.

A não observância de qualquer requisito essencial ensejará desrespeito capaz de viciar o ato ou procedimento em que ele estiver inserido e implicará, fatalmente, a respectiva nulidade. Apesar de decorrer de obrigação prevista em norma infralegal, o vício de desobediência à formalidade essencial prevista como necessária ao aperfeiçoamento do ato, resultará, também, em cerceamento do direito de defesa com grave violação dos magnos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa.

O lançamento, como ato administrativo, para ser válido, deve atender a todos os pressupostos exigidos para qualquer ato jurídico.⁴ Nesse sentido, para que a norma geral e abstrata (hipótese de incidência tributária) possa ser aplicada ao caso concreto (mediante norma individual e concreta) é imprescindível que o lançamento⁵ preencha os requisitos essenciais, indispensáveis para o ato ser válido, no tocante a:

i) Agente capaz – é aquele que tem atribuição específica para executar a atividade de lançar e atuar em nome da Administração Tributária por meio do lançamento, devendo estar investida na qualidade de autoridade competente;

ii) Objeto lícito, possível, determinado ou determinável – diz respeito ao conteúdo do lançamento, à sua materialidade e ao perfeito enquadramento do evento do mundo à hipótese abstrata prevista em lei, para que se dê por nascida a obrigação tributária e instaurada a correspondente relação jurídico-tributária;

⁴ Código Civil Brasileiro, art. 104:

A validade do negócio jurídico requer:

I – agente capaz;

II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III – forma prescrita ou não defesa em lei.

⁵ Geralmente nas leis tributárias (federais, estaduais ou municipais) o lançamento de ofício que resulta de procedimento fiscal no qual são apuradas infrações e é lançado o tributo e aplicada penalidade, denomina-se auto de infração.

iii) Forma prescrita ou não defesa em lei – é o modo como o ato de lançamento se revela formalmente por meio do seu relato em linguagem competente e é exteriorizado mediante norma individual e concreta, de acordo com as regras que normatizam o respectivo rito procedimental;

iv) Motivação⁶ – é a justificação, o fundamento para a edição do ato de lançamento, é a resposta às indagações do “por quê?”, “para quê?” e a respeito do suporte ou base fática, documental e probatória da qual resulta a certeza do ato administrativo, no caso a constituição do crédito tributário (tributo ou penalidade);

v) Finalidade – é o resultado que o ato pretende alcançar: cobrança ou arrecadação de tributo; imposição de penalidade; prevenção de prazo decadencial; lançamento sem crédito tributário efetuado apenas para possibilitar o direito de defesa etc.

vi) Nexa causal – necessariamente deverá existir um vínculo lógico entre o evento do mundo que se subsume à hipótese e se transmuda em fato gerador tributário, o motivo da expedição do ato e a respectiva finalidade;

vii) Publicidade – guarda conexão com o contraditório e a ampla defesa, traduzida na necessidade de que o administrado seja cientificado de todo ato administrativo que lhe disser respeito, para conhecer os fatos, a acusação e manifestar-se sobre eles (art. 5º e art. 37 da CF).

A falta de qualquer um dos pressupostos ou requisitos essenciais contaminará o ato de lançamento com vício que implicará a sua nulidade. Tal nulidade se configura como vício insanável, impossível, portanto, de ser convalidado.

No âmbito do processo administrativo-tributário, não existe a possibilidade de que um ato viciado seja simplesmente anulável ou que possa ser superado o vício para se convalidar o ato: ou o ato é viciado e, por decorrência, é nulo, ou o ato é válido e regular e, por conseguinte, é legal e válido. No dizer de Hely Lopes Meirelles,

o ato administrativo é legal ou ilegal; é válido ou inválido. Jamais poderá ser legal ou meio-legal; válido ou meio-inválido, como ocorreria se se admitisse a nulidade relativa ou anulabilidade, como pretendem alguns autores que transplantam teorias do Direito Privado para o Direito Público sem meditar na sua inadequação aos princípios específicos da atividade estatal.⁷

O aspecto que aqui se quer abordar diz respeito a vício que têm o condão de contaminar o ato de lançamento com relação à inobservância de formalidade essencial, prevista expressamente em norma da legislação tributária, no tocante ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Haja vista a importância de tal instrumento, qualquer vício em relação às formalidades que o circundam terá a força capaz de gerar, ainda, outro vício insanável que produzirá reflexos sobre a competência da autoridade

⁶ Lei 9.784/1999, art. 2º. É importante esclarecer, desde logo, que a Lei 9.784/1999, por tratar de regras que regulam o processo administrativo em geral, se aplica de forma subsidiária ao processo administrativo federal, de acordo com o seu artigo 69. Portanto, onde o Decreto 70.235/1972 for omissivo ou existir lacuna, a Lei deverá ser aplicada sob pena de violação da legalidade.

⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 189.

administrativa que executar o ato de lançamento, maculando a própria legalidade e contaminando todo o procedimento e o próprio processo em que ele se encontrar.

A legalidade impõe a observância das formalidades legais, configuradas como direito subjetivo do administrado e exige que a autoridade que execute qualquer ato administrativo detenha competência para a respectiva prática.

Acerca da necessidade de serem obedecidas as formalidades essenciais, isto é, os ritos previstos para a expedição de ato procedimental ou processual-administrativo, no caso, o procedimento fiscal ou o lançamento, são impositivas as disposições da Lei nº 9.784/1999. Elas obrigam ao cumprimento das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados nos processos administrativos.⁸

2 O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF

Na busca de cumprir os preceitos legais e revestir o lançamento tributário de maior transparência, certeza e segurança jurídica, em respeito aos princípios da legalidade, da moralidade, da eficiência, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da razoabilidade e da segurança jurídica, a própria Administração Tributária criou o Mandado de Procedimento de Fiscal – MPF.

O elogiável objetivo buscado pela Administração Tributária ao criar tal instrumento, antes de qualquer outro, foi proteger e cercar a exigência do crédito tributário de mais garantias a fim de dotá-lo de maior legitimidade, certeza, transparência e validade, a fim de assegurar a sua cobrança e a arrecadação.

O MPF foi criado como um instrumento de controle dos atos dos agentes fiscais, no intuito de evitar abusos dos agentes públicos, a ação de falsos agentes ou prolongamentos indevidos de fiscalizações que pudessem resultar na caducidade de direitos. Ainda, o MPF se destinou a possibilitar à autoridade administrativa hierarquicamente superior conhecer e controlar as atividades e atos praticados pelos seus subordinados e acompanhar o andamento das fiscalizações.

Paralelamente, o MPF também é o meio pelo qual a Administração busca prestigiar as garantias fundamentais, uma vez que ele dá ao contribuinte mais proteção, maior transparência, assegura o contraditório e a publicidade. É por meio dele que é dado o conhecimento e a ciência dos atos e procedimentos que serão praticados de ofício pela autoridade administrativa, no exercício do seu dever-poder de fiscalizar, com o fim de evitar abusos ou arbitrariedades.

E mais, é o MPF a ferramenta adequada para excluir a espontaneidade do contribuinte, no tocante a tributos e períodos fiscalizados, de conformidade com o art. 138 do CTN e o art. 7º do Decreto 70.235/1972. É o MPF, ainda, que possibilita

⁸ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...] VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; [...].”

ao contribuinte acompanhar, via internet protegida por senha, quem é a autoridade fiscal à qual foi conferido o poder de fiscalização, bem assim acompanhar todo o curso do procedimento fiscal, suas prorrogações, alterações, extensões de períodos e tributos, a veracidade e legitimidade das autoridades fiscais, tanto daquela que expede o MPF como daquela indicada para executar a fiscalização. Por meio do MPF, também, será atendida a prescrição contida no artigo 7º, § 2º da Lei 2.354/1954 e art. 34 da Lei 3.470/1958, no tocante ao “Reexame de Período já Fiscalizado”, dispositivos estes que foram incorporados ao bojo do artigo 906 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999.

O dever-poder de que são dotadas as autoridades fiscais para aferir a capacidade contributiva das pessoas, está previsto no Texto Constitucional (art. 145) e também no Código Tributário Nacional (art. 142 e 195). Tal poder de investigação, contudo, encontra limites na lei e nas normas regulamentares, bem como deve ser controlado.

É inegável que a Administração Tributária tem o dever-poder de exercer o autocontrole. Para tanto, as autoridades hierarquicamente superiores devem controlar os atos dos seus subordinados, bem assim estes devem obediência às ordens emanadas dos seus superiores, salvo quando manifestamente ilegais, consoante a Lei 8.112/1990, art. 116, inciso IV.

Vale ressaltar a importância que adquiriu o MPF, inclusive tendo em vista que o nosso ordenamento jurídico não aceita acusações sem provas e sem que o acusado tome ciência das acusações e provas produzidas contra ele, e possa a elas se opor e produzir provas em contrário. Releva observar, igualmente, que a lei protege a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), como proteção à boa fé e à confiança.

Por meio da Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999, então, foi criado o MPF como uma formalidade essencial, um rito inaugural a ser seguido para que se possa iniciar qualquer procedimento fiscal contra os contribuintes. A partir de então, somente se admite a ausência do MPF nas hipóteses expressamente excepcionadas, as quais visam preservar o legítimo direito da Fazenda de constituir, fiscalizar e arrecadar o crédito tributário diante de circunstâncias imponderáveis. Hoje a exigência do MPF está regulada pela Portaria 11.371/2007.⁹

⁹ Portaria 11.371/2007:

Art. 10. “O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I – realizado no curso do despacho aduaneiro;

II – interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;

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

IV – relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais);

V – destinado, exclusivamente, à aplicação de multa por não atendimento à intimação efetuada por AFRFB em procedimento de diligência, realizado mediante a utilização de MPF-D;

VI – destinado à aplicação de multa por não atendimento à Requisição de Movimentação Financeira (RMF), nos termos do art. 4º do Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001; e

VII – destinado à verificação de ocorrência de avaria ou extravio de mercadorias sob controle aduaneiro.

O MPF, por conseguinte, adquiriu a qualidade e o *status* de um instrumento e uma formalidade essencial, indispensável para que lançamento, como o produto final do procedimento fiscal, seja executado e considerado válido.

Assim, é após a cientificação do mesmo e o conhecimento da respectiva senha de acesso que o contribuinte poderá obter informações via internet a fim de comprovar se efetivamente se trata do início de procedimento fiscal real e válido, determinado por autoridade competente. É nesse instante que ele conhece os limites da fiscalização: o(s) tributo(s), o(s) período(s) e as autoridades.

Em relação aos fatos que se encontrem fora do universo demarcado no MPF, o contribuinte continuará gozando da espontaneidade, podendo, inclusive, proceder ao reconhecimento espontâneo de tributos devidos e irregularidades praticadas, cujo recolhimento de tributos por ventura devidos poderá ser feito, apenas, com o acréscimo de juros e multa de mora.¹⁰

Ressalta, também, a importância do MPF como forma de o contribuinte tomar ciência das subseqüentes prorrogações, para fins de reacquirição de espontaneidade.¹¹ Ora, releva observar que o artigo 7º, § 2º, do Decreto 70.235/1972,¹² prevê a validade das intimações fiscais, pelo prazo de 60 dias, no curso procedimento fiscal, para que continue excluída a espontaneidade. Por exemplo: se no MPF consta que a fiscalização se refere à apuração do PIS dos anos de 2006 e 2007, todos os demais tributos e períodos estão fora do alcance daquela fiscalização, inclusive o próprio PIS, dos demais períodos que não constam no MPF, salvo a emissão de MPF extensivo. Entretanto, só a partir da data da ciência da emissão do novo MPF, mesmo extensivo, é que a espontaneidade estará excluída com relação aos fatos, tributos e períodos constantes do novo MPF.

No caso de se passarem mais de 60 dias, após a última intimação, sem que a autoridade fiscal proceda à lavratura de auto de infração ou de outro ato de ofício por escrito, do qual seja intimado o contribuinte, este readquire infalivelmente a sua

§ 1º Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D.

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do caput, considera-se revisão aduaneira o procedimento destinado a identificar irregularidades fiscais relativas ao despacho, com base tão somente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.

¹⁰ Aqui não se adentrará na discussão acerca da legitimidade ou não da aplicação de multa de mora.

¹¹ Art. 7º, § 2º, da Lei 2.354/1954 e art. 34 da Lei 3.470/1958, no tocante ao "Reexame de Período já Fiscalizado", dispositivos estes que foram incorporados ao bojo do artigo 906 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999.

¹² Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

espontaneidade. Isso significa que o contribuinte poderá proceder a registros contábeis e fiscais para corrigir eventuais falhas ou incorreções; a apresentação de declarações (p. ex. DCTF, DIPJ etc.); a pagamentos; a confissão de débitos e irregularidades ou infrações.

Vale ressaltar que, para fins do artigo 7º, § 2º, do Decreto 70.235/1972, não é válida a prorrogação automática do MPF por meio eletrônico. É que o comando do dispositivo exige ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Em prestígio ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, por decorrência, para que esse ato escrito produza efeito, é imprescindível que seja dada ciência do mesmo ao contribuinte e que seja feita a sua juntada ao processo na hipótese de haver lavratura de auto de infração.

Configurada a espontaneidade, em qualquer lançamento posterior relativo aos mesmos fatos e períodos, não poderá mais haver autuação ou ser aplicada qualquer penalidade de ofício (multa de 75% ou 150%) sobre os mesmos. Desse modo, se vencidos os 60 dias sem que haja prorrogação do procedimento fiscal por ato escrito de ofício, no caso a extensão do MPF, não poderá ser procedida a lavratura de auto de infração sobre as irregularidades que já foram sanadas de modo espontâneo. Qualquer lançamento que desconhecer essa realidade será totalmente nulo.

Na hipótese de a Administração Tributária desejar prosseguir com qualquer fiscalização, deverá sempre emitir novo MPF ou estender o anterior antes do término dos 60 dias, a fim de que permaneça excluída ou não seja readquirida a espontaneidade do contribuinte.

No caso de o prazo do MPF se extinguir sem que haja a sua renovação, automaticamente haverá a reaquisição da espontaneidade do contribuinte e todos os atos praticados espontaneamente por ele durante esse período serão válidos. Caso o contribuinte pratique algum ato espontâneo durante o período de fiscalização e houver a reaquisição da espontaneidade posteriormente, a reaquisição produzirá o efeito de convalidar tais atos que devem ser considerados, igualmente, como espontâneos. Nesse sentido é a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, inclusive baseada em ato da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil.¹³

É mediante a ciência do MPF que o contribuinte toma conhecimento de qual autoridade emana o ato e a autorização para que ele seja fiscalizado. Ou seja, quem é a autoridade fiscal com poderes investigatórios, nos termos dos artigos 195 e 196 do CTN, tanto para intimá-lo como a terceiros, bem assim acessar informações sob

¹³ Acórdão CSRF 02-02844: Normas Gerais de Direito Tributário. Denúncia Espontânea. Recuperação da espontaneidade com o decurso do prazo de sessenta dias. A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

Acórdão 202-16.528: Denúncia Espontânea. Recuperação da Espontaneidade. Aplicação Retroativa. De acordo com posicionamento da Secretaria da Receita Federal, consoante Solução Interna nº 15, de 20 de maio de 2005, a recuperação da espontaneidade do sujeito passivo, em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias, aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

sigilo, inclusive dados bancários? Na hipótese de acesso a dados bancários, existem ritos específicos cuja observância é obrigatória, por se constituírem eles, igualmente, em formalidades essenciais a serem seguidas para que se reconheça a validade do respectivo lançamento.

E mais, após a extinção do prazo previsto para execução do MPF, sem que haja a tempestiva prorrogação, somente poderá ser procedida nova fiscalização, com relação ao mesmo contribuinte, período e tributo já fiscalizado anteriormente, com autorização expressa das autoridades hierarquicamente superiores.

Essa nova fiscalização, na verdade, enquadra-se na já citada hipótese prevista em Lei, como reexame de escrituração, *ex vi* da Lei 2.354/1954, art. 7º, § 2º, e Lei 3.470/1958, art. 34. Dispositivos ainda vigentes e que são a matriz legal do art. 906 do atual RIR/1999: “Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal”.

Cumpra observar que, na hipótese de ser expedido novo MPF, não poderá ser indicada a mesma autoridade fiscal designada no MPF anterior, de acordo com a expressa previsão dos próprios atos que regulamentam esse instrumento.

As normas que criaram e passaram a regulamentar a expedição do MPF configuraram-se como veículos introdutórios de normas que integram o sistema da legislação tributária, cujas disposições têm o poder de obrigar e exigir a sua observância nos termos dos artigos 100, 194 e 196 do CTN.

A partir de então, ficou estabelecido que os procedimentos fiscais relativos aos tributos e às contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil somente seriam instaurados mediante ordem específica denominada de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

O MPF foi criado pela Portaria 1.265/1999, hoje revogada, tendo sido alterado, sucessivamente, pelas Portarias 3.007/2001, 4.328/2005, 6.087/2005. O mesmo texto é repetido em todas com pequenas alterações. Atualmente está em vigor a Portaria RFB 11.371, de 12.12.2007, que assim prescreve:

Portaria RFB nº 11.371 de 12.12.2007

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

[...]

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

É importante esclarecer que a obrigatoriedade do MPF decorre, também, do Decreto 3.724/2001, editado com o objetivo de regulamentar o acesso das autoridades fiscais às informações e dados bancários dos contribuintes. Atualmente o MPF encontra-se previsto também no Decreto 6.104, de 30 de abril de 2007, que assim dispõe:

Decreto nº 6.104 de 30.04.2007

Dispõe sobre a execução dos procedimentos fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências.

[...]

Artigo 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Vale acrescentar que a legitimação do papel do MPF, como elemento indispensável à garantia tanto da Administração como do administrado-contribuinte, foi reconhecida expressamente na motivação utilizada para justificar o acesso ou a “quebra do sigilo bancário” pela Receita Federal do Brasil, consoante consta da Mensagem enviada pelo Poder Executivo para o Poder Legislativo, fundamento para justificar os vetos da Lei 10.174 de 09/01/2001.¹⁴

¹⁴ Mensagem nº 11, de 09 de janeiro de 2001.

Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do parágrafo 1º, do artigo 66, da Constituição Federal, decidi vetar parcialmente, por contrariar o interesse público, o Projeto de Lei nº 112, de 2000 (nº 3.756/2000 na Câmara dos Deputados), que “Altera o art. 11 da Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Crédito e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, e dá outras providências”.

Razões do veto

A justificação apresentada para a adição de tal dispositivo centra-se na necessidade de “adoção de critérios homogêneos e automáticos na utilização de informações fiscais e para a abertura e conclusão dos procedimentos administrativos fiscais delas decorrentes”, evitando-se, com isso, “o risco de que o poder dado à Receita venha a ser usado não em defesa da justiça tributária, mas como instrumento de pressão política ou mesmo como arma de chantagem por parte de servidores inescrupulosos”, estando a proposta “em perfeito acordo com os princípios constitucionais da impessoalidade e da moralidade, entre outros”, vinculando “o agente fiscal a critérios objetivos, homogêneos e automáticos para a realização dos procedimentos administrativos bem como para seu encerramento”, critérios esses que seriam objeto de “regulamento interno próprio”.

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

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

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

Com referência à competência das autoridades fiscais para executarem o lançamento tributário, é importante considerar que o citado artigo 194 do CTN,¹⁵ com base no artigo 145 da Constituição, delega poderes para que a legislação tributária possa dispor sobre a “competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

De acordo com o CTN, artigos 96 e 100, a legislação tributária compreende, além das leis, as normas complementares que regulamentam as leis sobre tributos ou relações jurídicas a eles pertinentes. Entre esses atos, incluem-se os decretos e todos os outros que forem expedidos pelas autoridades administrativo-tributárias, entre eles, as portarias.

No tocante às normas que regulam o exercício de atividade pública, os atos emanados de autoridade hierarquicamente superior também obrigam aos respectivos subordinados, de acordo com a Lei 8.112/1990, salvo quando manifestamente ilegais.¹⁶

Portanto, salvo quando manifestamente ilegais ou quando laborarem além do permissivo legal ou, ainda, quando restringirem direitos dos administrados sem expressa previsão de lei, os decretos e as portarias devem ser cumpridos e respeitados. Nesse caso, tanto os decretos como as portarias obrigam a todos os agentes públicos, inclusive não só aos agentes fiscais, mas, igualmente, aos julgadores administrativo-tributários de primeiro e segundo grau.

O poder da Administração Tributária para aferir a capacidade contributiva dos cidadãos, a fim de realizar a isonomia e a segurança jurídica, encontra fundamento no artigo 145, § 1º, da Magna Carta, que foi regulamentado e complementado pelo Código Tributário Nacional, arts. 142 e 194 a 200.

É indiscutível que a competência legal e geral das autoridades fiscais para atuarem em procedimentos fiscais e lavrarem autos de infrações decorre: da Constituição, art. 145; do Código Tributário Nacional, arts. 142, 149, 194 e 196; e das leis ordinárias (Lei 2.354/1954, art. 7º, Decreto-lei 2.225/1985 e Lei 10.593/2002, com as alterações da Lei 11.457/2007).¹⁷

¹⁵ “Art. 194. A *legislação tributária*, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a *competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação*.”

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

[...]

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

¹⁶ Lei 8.112/1990:

Art. 116 São deveres do servidor:

I – exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo;

II – ser leal às instituições a que servir;

III – observar as normas legais e regulamentares;

IV – *cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais*;

V – atender com presteza.

¹⁷ Lei 10.593/2002 (alterações)

Porém, para que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRB – possa exercer tal competência, ele necessita estar investido no cargo. A investidura no cargo de AFRB é feita com a portaria da sua nomeação, após aprovação em concurso. A simples investidura no cargo, contudo, não lhe confere poderes amplos e irrestritos para atuar em qualquer procedimento fiscal à sua livre escolha em qualquer hora ou local. Do mesmo modo, não lhe retira a subordinação hierárquica, nem lhe subtrai do controle exercido pela autoridade hierarquicamente superior ao qual ele estará submetido, exatamente porque ele atua em nome da Administração Tributária e não em nome próprio.

O dever-poder de fiscalizar é outorgado pela Constituição Federal à administração tributária, *ex vi* do artigo 145, § 1º e não ao agente que ocupa o cargo público.

Por conseguinte, a competência específica do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRB – para atuar sempre estará na dependência de norma individual e concreta, expedida para cada caso em que deva agir, mediante ato circunstanciado e especial, emanado de superior hierárquico, que lhe confira esse poder.

Repita-se: o AFRB tem poderes gerais previstos em norma geral e abstrata que necessita de norma individual e concreta, na hipótese do MPF, para poder agir e ter competência para fiscalizar determinado contribuinte. Isto é, cabe ao superior hierárquico editar a norma individual e concreta com a autorização expressa para o AFRB trabalhar no caso concreto.

Tome-se, como exemplo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que tem a competência para julgar os processos administrativo-tributários em segunda instância e que é órgão paritário, composto por representantes dos contribuintes e da Fazenda, neste caso, o AFRB. Para que um AFRB possa exercer a função de julgador administrativo, ele deverá estar autorizado pelo superior hierárquico, que deverá editar ato de nomeação, portaria, com esse objetivo. Não é o fato de uma pessoa ser AFRB, portanto, que o torna automaticamente competente para ser representante da Fazenda no Conselho de Contribuintes.

A previsão de que exista um ato autorizativo da autoridade hierárquica para cada caso, como previsto em Lei e regulado em Decreto e em Portaria que disciplinam o MPF, não configura restrição, violação da independência ou da autonomia do AFRB. Os poderes gerais inerentes ao cargo são intocáveis no âmbito da atuação do AFRB para apurar a ocorrência de irregularidades e infrações fiscais quando eles forem designados para agir em determinada situação.

Após a indicação do AFRB para agir e fiscalizar determinado caso, por meio de MPF, ele terá amplos poderes investigatórios, nos exatos termos da lei e desde que respeitadas as garantias fundamentais, que não podem ser restringidos por

Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: *(Redação dada pela Lei 11.457, de 2007)*.

I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: *(Redação dada pela Lei 11.457, de 2007)*.

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; [...]. *(Redação dada pela Lei 11.457, de 2007)*.

outros atos administrativos. A partir de tal ato, em prestígio à oficialidade e à inquisitorialidade, o AFRB passa a atuar no procedimento fiscal, com vista à realização de investigação junto ao contribuinte ou a terceiros que se relacionem com os fatos; à constituição do crédito tributário por meio de lançamento; à lavratura de auto de infração; à imposição de penalidade etc. Tais poderes decorrem do exercício de atividade vinculada (à lei) e obrigatória, por constituir “dever de ofício”, nos termos do artigo 142 do CTN.

Desse modo, a abrangência de tais poderes não pode ser alterada por portarias. O poder inquisitório para atuar com liberdade no caso concreto, para o qual foi indicado por MPF, não pode ser limitado pelo superior hierárquico, mas pode ser por ele controlado e supervisionado. É inegável que o poder do AFRB abrange certa discricionariedade na escolha dos meios e instrumentos investigatórios, na colheita de provas e na interpretação e aplicação da lei ao caso concreto, desde que respeitados os direitos e garantias fundamentais do cidadão. Daí porque esse poder necessita ser controlado.

As previsões constitucionais/legais não obstam nem invalidam a possibilidade que existam normas administrativas infralegais, com o fim de dotar o AFRB de competência particularizada para a prática de atos de fiscalizações específicas, casuisticamente em relação a contribuintes e fatos concretos.

Pelo contrário, é a necessidade de assegurar esses princípios basilares, a independência no exercício do cargo e a segurança do poder de agir, que impõe a exigência de que sejam editados atos regulamentadores e autorizativos, aptos a dotar o AFRB de competência específica e casuística. É o ato do superior hierárquico que indica a autoridade e os limites em que será exercida a competência legal e geral conferida pela lei ao AFRB, como, por exemplo, no tocante a tributos e períodos a serem fiscalizados.

Tais normas são imprescindíveis para fins de controle, segurança e certeza, tanto dos contribuintes como da própria Administração Tributária e, também, com o objetivo de proteger o crédito tributário. Inclusive, como forma de evitar abusos ou que terceiros usurpem funções ou tentem praticar atos para os quais não sejam competentes ou não estejam qualificados e autorizados para tal.

É o MPF, por conseguinte, o instrumento imprescindível e autorizativo que designa a autoridade e informa qual o tributo e qual o período fiscalizado, bem assim identifica qual a autoridade hierarquicamente superior que expediu tal ato.

Na verdade, o MPF se qualifica mais como uma norma garantidora da liberdade para que o AFRB possa agir do que uma norma limitadora da sua atuação.

Nos termos expressos no MPF, o AFRB poderá exercer plenamente os seus poderes de investigação (princípios da inquisitorialidade e da oficialidade), consoante os arts. 195 a 197 do CTN. Não só junto ao contribuinte como junto a terceiros que possam fornecer elementos hábeis e idôneos, aptos a provar a ocorrência ou não de ilícitos tributários. Caso o AFRB verifique a prática de irregularidades fora dos limites autorizados e que demandam ampliação da investigação, nada obsta que ele

represente ao seu superior para que aquele estenda os poderes inicialmente conferidos ou prorrogue os prazos de execução do MPF antes que ele se extinga.

De tudo isso se conclui, inexoravelmente, que o MPF e as respectivas normas que o disciplinam, no caso o Decreto e as Portarias, são normas válidas, vigentes e eficazes, vinculantes e obrigatórias, que dão poderes e podem criar instrumentos de controle e supervisão que deem competência específica para o AFRB agir em nome da Administração Tributária. Na verdade, repise-se, é a Administração Tributária o órgão que detém os poderes constitucionais para aferir a capacidade contributiva de acordo com o artigo 145 da Magna Carta.

Os decretos e as portarias, desse modo, são instrumentos aptos para imporem limites ao campo de atuação (por exemplo, tributos e períodos constantes do MPF) e não à atuação em si mesma (dentro dos períodos e relativamente aos tributos indicados no MPF, o poder de atuação é amplo).

O MPF nada mais é do que um ato da autoridade administrativa hierarquicamente superior que dota os respectivos subordinados de competência ampla para agir de forma autônoma e independente no caso concreto.

Mutatis mutandis, é o que acontece com os advogados que, de acordo com a Lei nº 8.906/94, art. 5º, (Estatuto dos Advogados), são os únicos profissionais que detêm a competência para representar e defender as pessoas em juízo. Contudo, para que um advogado possa atuar em qualquer caso, é imprescindível que ele esteja devidamente qualificado e autorizado, por meio de um mandado de procuração específico conferido pelo titular do direito a ser defendido.

A obediência exigida para as portarias decorre do fato de que é a autoridade hierarquicamente superior quem tem o poder legal de controlar, supervisionar, fiscalizar, rever, ampliar e limitar a prática de atos dos seus subordinados.

Sobre a atuação dos agentes públicos, são importantes os ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Melo, quando ele conceitua a competência como sendo¹⁸

[...] o círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos.

Consequência disso é que as competências, embora apareçam *abstratamente* com a extensão, intensidade e amplitude necessárias para colher as várias hipóteses possíveis, *outorgam*, *'in concreto'*, *única e exclusivamente*, o *'quantum'* de poder *indispensável* para curar o interesse em vista do qual foi amplamente atribuídas a alguém: ou seja, *nada mais do que o requerido para satisfação do dever* que lhes preside a exigência. Logo, a compostura do *'poder'* manejável ficará iniludivelmente delimitada pelo que seja deveras requerido para atendimento do interesse público que o justifica. Donde, em cada caso, coincidirá *ontologicamente* com o

¹⁸ BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 133.

suficiente e indispensável para dar cumprimento ao dever de bem suprir o interesse em vista do qual foi conferida a competência.

É ainda o mesmo Celso Antônio Bandeira de Melo, lecionando sobre hierarquia e os poderes do hierarca, que ensina:¹⁹

Hierarquia pode ser definida como o vínculo de autoridade que une órgãos e agentes, através de escalões sucessivos, *numa relação de autoridade, de superior a inferior, de hierarca a subalterno*. Os poderes do hierarca conferem-lhe uma *contínua e permanente* autoridade sobre toda a atividade administrativa dos subordinados.

Tais poderes consistem no: (a) poder de comando, que o autoriza a expedir determinações gerais (instruções) ou específicas a um dado subalterno (ordens) sobre o modo de efetuar os serviços; (b) poder de fiscalização, graças ao qual inspeciona as atividades dos órgãos e agentes que lhe estão subordinados; (c) poder de revisão, que lhe permite, dentro dos limites legais, alterar ou suprimir as decisões dos inferiores, mediante revogação, quando inconveniente ou inoportuno o ato praticado, ou mediante anulação, quando se ressentir de vício jurídico; (f) poder de delegar competências ou de avocar exercitáveis nos termos da lei.

Acerca do poder da autoridade administrativo-tributária para designar e indicar agentes fiscais para executarem procedimentos fiscais e lavrarem autos de infração são taxativas as prescrições da *Lei 3.470/1958*, ainda vigentes e que foram incorporadas ao bojo do RIR/1999, arts. 904 a 926:

Art. 34. Os inspetores chefes das Inspetorias do Imposto de Renda poderão:

I – *designar os agentes fiscais* do Imposto de Renda para *procederem ao exame dos livros e documentos* de contabilidade dos contribuintes;

II – aplicar as multas previstas na legislação do imposto de renda; e

III – *determinar o lançamento* “ex officio”.

De há muito, portanto, a lei já outorgava competência para o superior hierárquico determinar, definir competências e designar agentes fiscais, AFRB, para o exercício de suas atividades específicas. Tudo de conformidade com o artigo 194 do CTN.

3 Nulidade do ato editado sem cumprimento de formalidade essencial

No exame da questão, ainda, é imprescindível examinar os aspectos da validade, vigência e eficácia das normas e atos administrativos, em relação às portarias.

Para Paulo de Barros Carvalho, a validade se confunde com a existência da norma. Para ele, ou a norma existe em face de determinado sistema jurídico e,

¹⁹ Id., *ibid.*, p. 138.

portanto, é válida, ou não existe como norma jurídica. Já a vigência, segundo o mestre, é a propriedade de uma regra estar pronta para propagar seus efeitos, isto é, quando ela está apta para qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direito. Ainda, para ele, a aplicação de uma norma equipara-se à incidência, de tal modo que aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada.²⁰

Na mesma obra, ainda, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho leciona acerca das portarias:

As portarias, por seu turno, consubstanciam *regras gerais ou individuais que o superior edita para serem observadas por seus subalternos*. Ocorrem em todos os degraus da escala hierárquica, desde os ministérios até as mais simples repartições do serviço público. Prestam-se não só para veicular comandos administrativos gerais e especiais, como também para designar funcionários para o exercício de funções menores, abrir sindicâncias e *inaugurar procedimentos administrativos*.²¹

Cumpra repisar que a disciplina dos poderes da Administração Tributária e, especificamente da fiscalização, se encontram nos artigos 194 e 196 do CTN.

Enfim, tanto os decretos como as portarias podem criar sim regras com vistas a exigir a presença do MPF, como um instrumento de mandato de representação específico para que sejam instaurados e praticados atos e iniciados procedimentos fiscais.

Na hipótese, mesmo estando prevista em decreto e portaria a exigência de autorização expressa para que o agente fiscal possa atuar ou praticar determinado ato, a falta dessa autorização tem o condão de transmutar a competência geral em incompetência específica do AFRB para atuar no caso concreto. Todavia, não retira dele a competência geral que permanecerá intacta e apta a ser exercida em outro caso, ou nesse mesmo, desde que haja a regular indicação e autorização.

O agente público só poderá agir nos específicos termos do mandado que lhe for conferido, isto é, nos limites dos tributos, períodos e prazos constantes no MPF.

Se um agente público/fiscal pratica ato sem autorização expressa do seu superior hierárquico, estará ele agindo sem competência no caso concreto. Portanto, quaisquer atos por ele praticados serão nulos de pleno direito, por a competência do agente ser requisito essencial da existência do próprio ato administrativo.

A emissão do MPF posteriormente à prática do ato, por exemplo, após a lavratura de auto de infração, não tem o poder de convalidar o ato. No caso, tal lançamento, desde a sua origem, já nasce contaminado pelo vício da nulidade em decorrência da falta de cumprimento de requisito essencial e de autorização do agente para atuar. Por se tratar de pressuposto de validade, qualquer mácula que vicie essa competência implicará a nulidade do ato editado sem competência e de todos os demais atos dele decorrentes.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 79-87.

²¹ Id., *Ibid.*, p. 75.

O Mandado de Procedimento Fiscal assemelha-se em tudo ao mandado de procuração que é outorgado a alguém para atuar em um caso específico e representar determinada pessoa.

O Código Civil, no seu artigo 653, dispõe que se opera o mandato “quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato”.

É importante repetir que um dos requisitos essenciais para a validade de um ato, de acordo com o artigo 104 do Código Civil, é exatamente a capacidade que, no caso, se traduz pela competência.

No campo procedimental/processual tributário, igualmente, verifica-se que a norma que rege o procedimento e o processo fiscal, quando dispõe sobre a competência para a prática de atos pelo agente fiscal, conforme o Decreto nº 70.235/1972, expressamente exige a qualificação da autoridade a fim de que se possa aferir, exatamente, a sua competência:

Decreto nº 70.235/1972

Art.7º. O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito praticado por **servidor competente**, cientificado o sujeito passivo;

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

[...]

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número.

[...]

Art. 12. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

Como consequência infalível da prática de ato sem autorização, o que implica agir fora dos limites ou sem competência, o Decreto 70.235/1972 impõe o ônus da nulidade do ato administrativo:

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.

Tudo a demonstrar que poderes genéricos apenas podem ser concretamente exercidos caso estejam amparados por títulos ou normas particularizadoras.

Examinando agora especificamente a vigente Portaria 11.371/2007, com a formatação da Portaria nº 3.007/2001, que é a base de todas, verifica-se que a mesma contém dois comandos claramente delineados na própria ementa, que traduzem o objetivo do MPF, como um ato destinado: (i) ao planejamento das atividades

fiscais; e (ii) a estabelecer as normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Constata-se, assim, que o artigo primeiro da citada Portaria introduz, efetivamente, regras administrativas destinadas exclusivamente a dirigir as autoridades com vista ao planejamento e controle administrativo dos atos dos agentes fiscais. Porém, mesmo assim, não deixam de obrigar e impor o respectivo cumprimento, criando direitos e deveres para todos, inclusive, para os agentes públicos:

Portaria SRFB nº 11.371/2007 e alterações

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e nos termos do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, com a redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, tendo em vista a necessidade de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), resolve:

Art. 1º O planejamento das atividades de fiscalização dos tributos federais, a serem executadas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será elaborado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) e pela Coordenação Especial de Vigilância e Repressão (Corep), no âmbito de suas respectivas áreas de competência, considerando as propostas das unidades descentralizadas da RFB, observados os princípios do interesse público, da impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal.

Já o artigo segundo, igualmente, cria direitos e deveres, porém, vai além, pois estabelece regras e regula especificamente as formalidades indispensáveis que devem ser obedecidas com vista à expedição e validade dos atos e procedimentos fiscais que serão executados pelos agentes do Fisco. As respectivas disposições, por conseguinte, obrigam a todos, especialmente àqueles que deverão apurar irregularidades, constituir o crédito tributário por meio do lançamento, seja de tributo seja a imposição de penalidade:

Portaria SRFB nº 11.371/2007 e alterações

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

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

Tal prescrição normativa contém comandos ordenativos e impositivos vinculantes, aos quais estão submetidos os agentes fiscais e os julgadores administrativos, uma vez que trata da fixação de requisito essencial prévio a ser cumprido antes do início de qualquer procedimento fiscal que terá reflexos sobre a posterior

fase do processo administrativo. Esses dispositivos, assim, criam deveres, obrigações e direitos tanto para os agentes fiscais como para os contribuintes.

Para a fiscalização, tais normas delimitam o âmbito da sua atuação por meio da introdução da fixação de prazos e regras que devem ser cumpridas no seu agir. Seja determinando comportamentos às autoridades superiores ao obrigá-las a editar MPF nos casos expressamente especificados, seja para os subordinados, impondo que somente poderão atuar quando autorizados por MPF e dentro dos parâmetros nele expressos. Paralelamente, criam direitos e dão poderes para que o agente fiscal possa: (a) fazer intimações; (b) excluir a espontaneidade do contribuinte; (c) investigar fatos junto ao contribuinte ou a terceiros, inclusive acessar dados ou proceder a “quebra de sigilo bancário”, nos limites do MPF.²²

Já para os contribuintes, essa previsão normativa disciplina a forma e a extensão dos deveres a que estão submetidos no tocante ao cumprimento da obrigação acessória de suportar e atender à fiscalização, desde que tudo esteja devidamente identificado e autorizado no MPF. Paralelamente, cria para eles um direito subjetivo e a garantia, tudo assegurado pela Administração Tributária, de que o procedimento fiscal dar-se-á dentro dos limites e termos expressamente previstos no MPF, com relação ao tributo e período fiscalizado.

Vale repisar que é por meio do MPF que o contribuinte toma ciência acerca dos limites da exclusão da sua espontaneidade, o que realiza plenamente o contraditório e a ampla defesa. Inclusive, é o MPF que permite ao contribuinte aferir a veracidade e legitimidade da autoridade e do procedimento fiscal, por meio de senha que lhe possibilitará acessar as informações sobre as prorrogações dos prazos do MPF e acerca da extensão da exclusão da sua espontaneidade.

As disposições que regulam o MPF, portanto, obrigam e criam direitos e deveres para todos, bem assim estendem os seus reflexos sobre as autoridades administrativas que detêm a competência para exercer o controle e a autotutela da Administração Tributária no sentido de aferir a legalidade, a validade e o cumprimento das formalidades essenciais pelos agentes fiscais.

A inobservância de qualquer requisito essencial, mesmo que previsto no Decreto e na Portaria que disciplinam o MPF, tem a força de contaminar o procedimento fiscal com vício de nulidade e, por consequência, macular o próprio lançamento decorrente desse procedimento. Tal vício, por ser insanável e estar vinculado diretamente à essência do ato, é suficiente para acarretar a nulidade do procedimento fiscal e do lançamento dele decorrente. A nulidade deverá ser reconhecida pela autoridade superior, no âmbito de revisão de ofício, ou pelas autoridades administrativo-julgadoras de primeira ou segunda instância no momento do julgamento dos processos administrativos. Impende lembrar que ato nulo não se convalida.

²² A expressão “quebra de sigilo bancário”, aqui, foi colocada, apenas, como reforço de argumento uma vez que, em nossa opinião, não existe sigilo bancário para o Fisco, como já nos manifestamos: *A inexistência de sigilo bancário frente ao poder-dever de investigação das autoridades fiscais*. In: *Tributação em Revista*, nº 29 – jul./set. 1999. *Revista de Direito Tributário*, nº 76, IDEPE/IBET – São Paulo: Malheiros, 1999.

Cumpra observar que a Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo em geral e é aplicável subsidiariamente ao processo administrativo-tributário (de acordo com o seu artigo 69) nas hipóteses em que ele for omissivo, como no presente caso, prescreve, de modo expresso, que as formalidades essenciais às garantias dos direitos dos administrados deverão ser observadas pelas autoridades administrativas.²³

Dúvidas não podem ser levantadas, por conseguinte, acerca da qualificação do MPF como instrumento indispensável ao lançamento, do qual é consectário lógico que a desobediência de qualquer rito relativo ao MPF fulminará o ato de lançamento com vício insanável, que implicará a consequente nulidade do próprio processo em que se constate tal ocorrência.

Os atos da legislação tributária que regulam o MPF, na verdade, regulam, no âmbito infralegal, e dão a interpretação da Administração Tributária acerca das disposições do Decreto 70.235/1972. Tais atos são complementares e interpretativos do Decreto 70.235/1972, que é um dos veículos introdutórios das normas que disciplinam as regras e formalidades a que todos estão submetidos tanto no procedimento como no processo administrativo-tributário federal. É o Decreto 70.235/1972 que rege tanto a competência da autoridade fiscal (arts. 10 e 59) como a ciência e intimação do sujeito passivo do início do procedimento fiscal e da exclusão da sua espontaneidade (arts. 7º e 23).

Daí porque essas regras não são simples disposições administrativas dirigidas, apenas, aos agentes fiscais cujo descumprimento não produzirá efeitos em relação ao administrado-contribuinte. Portanto, se há qualquer vício insanável, a nulidade do ato se configura como a sanção pelo descumprimento da previsão normativa. A nulidade, como consequência lógica, deriva do próprio sistema de normas, independentemente de a penalidade estar expressa ou não.²⁴

Desse modo, para que se dê início a qualquer procedimento fiscal com vista ao lançamento tributário ou à apuração de infrações e imposição de penalidades, é imprescindível que as formalidades essenciais colocadas nas normas que regulamentam os procedimentos sejam cumpridas. Tais requisitos são condicionantes que configuram requisitos de validade do ato.

Por consequência, a falta ou vício, no tocante ao MPF, produz reflexos no processo administrativo que será atingido e maculado por defeito na sua estrutura e na sua essência o que implica a nulidade do lançamento, com reflexos sobre todo o processo administrativo.

²³ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados.

²⁴ Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas não se encontram expressas em apenas um texto de lei, mas resultam da leitura e interpretação conjunta de vários textos da legislação. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 93-107.

O Decreto nº 70.235/1972 consagra a informalidade, salvo disposição normativa em contrário. É ele que disciplina o procedimento fiscal (arts. 7º a 13) e a fase processual (art. 14 e todos os demais). Ainda, nesse diploma normativo é fixado o prazo para a validade das intimações fiscais, bem assim nele está prevista a competência como um elemento essencial do ato de lançamento e estão disciplinadas algumas hipóteses de nulidade dos atos.

É importante ressaltar que quaisquer nulidades ou vícios que contaminem o lançamento deverão ser declarados de ofício, em prestígio à oficialidade, à moralidade e à eficiência, mesmo que não estejam expressamente dispostos no citado artigo 59 do Decreto 70.235/1972.

As normas do MPF preveem o *modus operandi* e de execução do atuar da autoridade administrativa no procedimento fiscal e, especialmente, estabelecem as formalidades a serem seguidas para que sejam cumpridas as disposições do Decreto 70.235/1972, bem como da Lei 9.784/1999. Por se tratar de norma que disciplina a edição de atos, isto é, regulamenta as respectivas formalidades, a fim de torná-los aptos a outorgar a competência específica para que a autoridade fiscal possa atuar no caso concreto, o MPF, portanto, adquire tríplice função: (i) qualifica-se como formalidade essencial indispensável ao procedimento fiscal; (ii) é instrumento que outorga competência; e (iii) é a ferramenta que garante a efetividade do contraditório e do amplo direito de defesa.

Daí porque é consectário lógico que não se trata de atos excludentes ou contraditórios, pelo contrário, as normas que disciplinam o MPF são atos complementares e interpretativos das disposições do Decreto 70.235/1972.

Não há, assim, como se entender que o Decreto e a Portaria que regulam o MPF são, apenas, instrumentos de que dispõe a Administração para exercer o controle dos procedimentos *interna corporis*, cuja inobservância não afeta o procedimento, nem o ato de lançamento ou não alcança terceiros estranhos, no caso, o contribuinte.

Ao contrário, o MPF, além de servir para o autocontrole da Administração, é dotado de publicidade, o que lhe dá a perfeita identificação de ato *externa corporis*. Tal característica revela-se exatamente porque a norma que o regula exige que o contribuinte dele tome ciência, para que o procedimento fiscal seja iniciado e passe a produzir os respectivos efeitos, como, por exemplo, ser excluída a espontaneidade do contribuinte sob fiscalização (art. 7º do Decreto 70.235/1972). Para não engessar a fiscalização e proteger o direito da Fazenda Pública, todavia, na própria Portaria estão previstas as hipóteses de prorrogação e dispensa de MPF (casos de urgência e busca de maior agilidade).

Cumpra observar que o ordenamento jurídico é um conjunto de elementos harmonicamente interligados que compõe um sistema. No sistema de normas, as normas inferiores buscam validade nas normas superiores. Daí porque a interpretação de qualquer dispositivo não poderá se dar de forma isolada, pois a aplicação de cada regra jurídica tem que ser construída em conexão com o todo. Não se pode seccionar um dispositivo para considerar que a sua finalidade é isolada e diversa do

objetivo visado pelo todo ou conjunto das normas que regem a espécie, bem assim que ele está afastado dos direitos e garantias fundamentais.

Ainda que se admita, só a título de argumentação, a possibilidade da existência de normas meramente administrativas, destinadas somente a organizar os procedimentos fiscais, portanto, exclusivamente com repercussão *interna corporis*, mesmo assim, no máximo, tal opinião só poderia ser adotada em relação às prescrições do artigo primeiro.

É que, no tocante ao artigo 2º, vale repetir, constata-se o seu caráter ordenativo e impositivo, com aplicação claramente *externa corporis*, uma vez que ele exige o MPF para que sejam instaurados procedimentos fiscais. E mais, para se aperfeiçoar a expedição do MPF, há a exigência insuperável de que seja dada ciência ao contribuinte. Aliás, essa é uma das finalidades precípuas do MPF: dar transparência e publicidade, e realizar o contraditório e a ampla defesa no tocante aos procedimentos fiscais e ao ato de lançamento, *ex vi* dos seguintes dispositivos:

Portaria nº 11.371/2007 e alterações posteriores

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

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

[...]

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

[...]

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

[...]

IV – o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V – o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;

[...]

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

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

[...]

Art. 11 Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I – cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II – sessenta dias, no caso de MPF-D.

[...]

Art. 12 A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

[...]

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 14. O MPF se extingue:

I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II – pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

[...]

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRFB responsável pela execução do Mandado extinto.

O caráter vinculante e complementar das normas do MPF em relação ao Decreto 70.236/1972 decorrem do fato de serem elas o veículo normativo introdutor da interpretação da Administração, bem assim de normas reguladoras das disposições do citado Decreto. Tal afirmativa pode ser verificada por meio de vários dispositivos existentes nos dois diplomas que guardam estrita conexão entre si. Exemplo de tal fato é a necessidade de prorrogação expressa do MPF, no intuito de evitar a reaquisição da espontaneidade como prevista no próprio Decreto 70.235/1972, que tem *status* e força de lei, valendo aqui transcrever:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início:

[...]

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II *valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável*, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro, ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Sobre o poder da autoridade hierarquicamente superior para editar ato regulamentando o MPF e, também, para a indicação da autoridade fiscal para atuar no caso específico, é importante repetir que de há muito existe previsão legal nesse sentido, *ex vi* da já citada Lei 3.470/1958.

Outro exemplo de que é a autoridade hierarquicamente superior que detém o poder para editar atos que digam sobre a competência dos AFRB, é a previsão contida neste sentido no próprio Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil que, também, é aprovado por uma Portaria:

Portaria MF Nº 125/2009 – Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil

Art. 261 Ao Secretário da Receita Federal incumbe:

[...].

III – expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de competência da RFB;

[...]

XXXI – disciplinar a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF e de Requisição da Movimentação Financeira – RMF.

Acerca do MPF, são importantes as lições dos Professores Marcos Vinícius Neder, Secretário Adjunto de Fiscalização da Receita Federal do Brasil, e Maria Tereza Martinez López, ilustre membro do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – do Ministério da Fazenda, colocadas na festejada obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (2. ed. Dialética, 2004. p. 107-112; grifos não são do original):

[...] Este Mandado deve ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal ao contribuinte na execução do procedimento fiscal. Providência que buscou dar maior *transparência ao trabalho fiscal e maior segurança ao contribuinte sobre o que dele irá se verificar*. [...]

II.12. Início do Procedimento Fiscal e o Mandado de Procedimento Fiscal

A partir de 1º de dezembro de 1999, os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF são instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF [...].

Já existia no âmbito da Administração Tributária Federal disciplina equivalente, executada por meio da conhecida “FM” (Ficha Multifuncional), documento interno gerado pelas autoridades que comandavam a chefia das atividades da fiscalização federal de cada unidade administrativa regionalizada, para registrar o *planejamento dos trabalhos a serem desenvolvidos em determinado período, identificar os sujeitos passivos selecionados em função de critérios objetivos previamente elencados, assim como determinara amplitude dos trabalhos que deveriam ser desenvolvidos em cada caso, em função das peculiaridades de cada programação*. A ficha de registro interno era denominada de “multifuncional” porque servia, simultaneamente, para cadastrar a seleção de contribuintes submetidos à inspeção, *determinar os agentes do Fisco encarregados da execução de cada trabalho, identificar os períodos e tributos objeto da investigação em cada sujeito passivo, assim como discriminar e controlar o resultado das atividades de cada agente do Fisco em relação aos contribuintes fiscalizados, mediante aferição e registro do tempo despendido em cada trabalho, como também do eventual crédito tributário constituído quando do encerramento da auditoria fiscal que estava a seu cargo*. A diferença da nova sistemática implantada pelo MPF em relação à anterior acima descrita reside principalmente na *previsão de cientificação e controle da programação dos trabalhos fiscais pelo contribuinte*.

[...]

O MPF, de acordo com a Portaria SRF nº 3.007/01, possui os seguintes prazos máximos de validade: I – *120 (cento e vinte) dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; II – 60 (sessenta) dias, no caso de MPF-D*. A prorrogação do prazo poderá ser efetuada pela autoridade eminente tantas vezes quantas forem necessárias, observados, *a cada ato, os limites estabelecidos no ato legal*.

O MPF extingue-se: I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II – *pelo decurso dos prazos de validade*. A hipótese de extinção do MPF pelo decurso do prazo de validade não implica nulidade dos atos praticados durante o período de sua vigência, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Na emissão do novo MPF, neste caso, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

[...]

A competência atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF tem apenas a finalidade de explicitar *quais são os poderes e deveres inerentes a seu cargo*. Por permitir acesso quase irrestrito a informações sigilosas dos contribuintes, a atividade de fiscalização não pode ser exercida por qualquer servidor público, mas apenas por aquele a quem a lei impõe um rol de deveres. *A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público*.

A Competência exclusiva conferida ao AFRF para efetuar o lançamento não pode ocasionar, portanto, *qualquer limitação ao poder da União* de exigir os tributos de sua competência, eis que esse poder deriva da própria Constituição Federal. [...]. Os órgãos administrativos têm amplo poder de se organizar, direcionando sua força de trabalho de forma a melhor cumprir sua atribuição. Para isso, são definidas prioridades, selecionados contribuintes, definidos os procedimentos. Via de regra, esse disciplinamento é apenas interno, ou seja, seu descumprimento só acarreta responsabilização *interna corporis*.

O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se *da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada*, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, *o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos*. *O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido*.

Assim, *irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento*. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.

O mesmo entendimento é também consagrado pelos mestres Roque Carrazza e Eduardo Botallo:²⁵

[...] o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando “ordem específica” para a instauração pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF. A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, *o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos procedimentos fiscais* relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, *que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísnam de irremediável nulidade as providenciais fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes*.

Portanto, um procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas da legislação e de forma contrária às normas fixadas no Decreto e na Portaria que regulamentam o MPF, resultará em contaminar com vício insanável o próprio lançamento, sendo bastante para torná-lo nulo de pleno de direito, assim como a todos os atos editados posteriormente a ele.

Consoante a Portaria que regula o MPF, o respectivo instrumento ainda deverá conter o prazo em que deverá o mesmo ser executado, bem assim ela dispõe que o sujeito passivo deve ser cientificado da respectiva expedição e de todas as suas prorrogações. Mesmo na hipótese de a prorrogação ser procedida via internet, ainda assim, a fim de convalidar o procedimento, no primeiro ato de ofício praticado pela autoridade o sujeito passivo deverá tomar ciência de tal fato, de acordo com os artigos 9 e 12 da Portaria RFB 11.371/2007.

Aqui exsurge outro requisito indispensável contido nas normas do MPF, pois claramente se constata que a lavratura de auto de infração após o encerramento do prazo determinado para a respectiva execução, sem que haja prévia prorrogação, implica grave desobediência às formalidades essenciais colocadas da legislação tributária. Cumpre observar que esse requisito vincula-se diretamente ao respeito ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à perfectibilidade exigida para a validade do lançamento. Tal disposição confere ao MPF, desse modo, o caráter impositivo, o que torna imprescindível o seu cumprimento.

O desrespeito também a essa formalidade resulta em contaminar com vício insanável o lançamento realizado e a respectiva exigência decorrente desse ato.

²⁵ Revista Dialética de Direito Tributário, n. 80, Dialética, p. 104.

De acordo com as normas que regulam o MPF, ainda se exige que o mesmo deverá ser cientificado ao contribuinte, para que ele possa saber do início do procedimento fiscal. Igualmente, no MPF deverá ser fixado o respectivo prazo de validade. Caso não o faça, o mesmo produzirá efeitos apenas pelo prazo máximo de até 120 dias, sendo necessária a sua prorrogação esta poderá se dar, sucessivamente, por 60 dias.

No caso de prorrogação, a exigência de que seja dada a ciência expressa ao contribuinte, guarda estrita conexão com o § 2º, do artigo 7º, do Decreto 70.235/1972. Isto é, se não houver um ato de ofício no processo que comprove o prosseguimento da ação fiscal, após 60 dias, isso significará que a autoridade está inerte. A partir daí, tal fato tem a força de produzir o efeito inquestionável de re aquisição da espontaneidade do contribuinte.

Caso o contribuinte readquira a sua espontaneidade, repita-se, ele poderá corrigir procedimentos ou pagar qualquer tributo devido, apenas com os acréscimos moratórios, inclusive mesmo que decorrentes da prática de crimes tributários. Aqui se aponta, mais uma vez, a importância do MPF como instrumento de proteção do próprio procedimento fiscal e, por decorrência, do crédito tributário.

Outro requisito que deve ser observado é no caso de o prazo do MPF se extinguir sem que a autoridade fiscal inicialmente nomeada tenha adotado qualquer procedimento no sentido de prorrogá-lo ou lavrar o Auto de Infração. A fim de que se preserve o crédito tributário, é imprescindível que seja emitido novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Nesse novo ato não poderá ser indicado o mesmo AFRB responsável pelo MPF extinto, consoante expressamente prevê o parágrafo único do citado artigo 15 da Portaria RFB 11.371/2007.

Essas são regras claras, igualmente vinculantes e obrigatórias, que dizem respeito à competência da autoridade fiscal. Isto é, quando se extingue o MPF sem prorrogação, o AFRB que foi indicado no primeiro MPF deixa de ter competência para continuar atuando no mesmo caso concreto e, se for expedido outro MPF para que se faça nova fiscalização e se preserve o crédito tributário, nesse novo MPF deverá ser indicado um outro AFRB diferente daquele que foi nomeado no MPF inicial.

Desse modo, é recomendável que todos aqueles que irão executar lançamentos ou solucionar os respectivos litígios devam refletir se as regras que exigem o MPF deverão ser ou não cumpridas, apenas, por constarem de Decreto e Portarias. Será que o nosso sistema de normas admite a existência de uma suposta divisão e distinção, no sentido de que as portarias só obrigam *interna corporis* e podem ser desobedecidas por serem meramente administrativas, mesmo quando essa norma traga prescrições que alcançam terceiros, inclusive, obrigue à ciência do contribuinte.

4 **O MPF e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda**²⁶

No tocante à necessidade de observância pelos julgadores administrativo-tributários das prescrições que regem o MPF, é relevante observar que o art. 26-A do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei 11.941/2009, art. 25, e o próprio Regimento Interno desse órgão, que é inteiramente regulado por Portaria (atualmente vigente a Portaria 256/2009), contém previsão expressa no sentido da respectiva obrigatoriedade do cumprimento de leis e decretos:

Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

Portaria nº 256/2009 – 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.

Saliente-se que o próprio Regimento Interno do CARF prevê a nulidade dos atos que afastem a aplicação de lei ou Decreto:

Portaria nº 256/2009

Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do art. 59 do decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

No mesmo sentido da opinião aqui colocada, a própria Administração Tributária, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de algumas das suas câmaras de julgamento já reconhecem que o MPF é formalidade indispensável ao lançamento e vêm acolhendo o entendimento de que os vícios insanáveis constantes do MPF tornam nulo o respectivo instrumento e, por decorrência, maculam o lançamento, consoante exemplos dos julgados a seguir transcritos:

²⁶ O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais detém a competência legal para proceder a julgamentos administrativo-tributários em segunda instância com o objetivo de controlar a legalidade e validade do ato administrativo de lançamento do crédito tributário para a cobrança de tributo e seus acréscimos e/ou a imposição de penalidade.

Acórdão 107-09390 – sessão 28/05/2008

Relator: Luiz Martins Valero (voto vencido)

Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luiz Martins Valero (relator), Jayme Juarez Grotto e Albertina Silva Santos de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Hugo Correia Sotero.

Acórdão 101-96368 – Sessão: 18/10/2007

Relator: Valmir Sandri

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio José Praga de Souza que davam provimento parcial quanto à nulidade do AI da CSLL em face da ausência de MPF.

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – IMPRESCINDIBILIDADE – A inclusão, no mesmo processo, de exigência de tributo que não decorra dos mesmos elementos de prova das demais exigências, e que não esteja incluso nas verificações obrigatórias, é nula por estar ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – *Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.*

Acórdão 101-94060

Relatora: Sandra Faroni

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.*

Acórdão 106-13156

Relator: Luiz Antonio de Paula

Ementa: MPF – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INVALIDADE – EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA – *CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO* – *Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade do atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo.*

Acórdão 101-94116

Relatora: Sandra Maria Faroni

NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

Acórdão 106-12.653

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – A prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal deve ser feita antes de ter se escoado o seu prazo de validade, sendo que a ciência do contribuinte pode ser dada posteriormente, sem com isto causar a nulidade do lançamento.

NULIDADE DO LANÇAMENTO – O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que atribui a competência específica de fiscalização sobre determinada pessoa jurídica em nome da Secretaria da Receita Federal, podendo estabelecer o período a ser abrangido pela auditoria, o qual, uma vez discriminado, deve ser respeitado.

Acórdão 106-13720

Relator: Wilfrido Augusto Marques

NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIOS NO PROCEDIMENTO FISCAL – A Portaria 1.265/99 estatui a possibilidade de prorrogação do MPF mediante a formalização de MPF C dentro do prazo regulamentar, não se exigindo que a notificação ao contribuinte do MPF C também se faça neste prazo. A designação de novo AFFR somente tem lugar quando ultrapassado o momento para formalização do MPF C, caso em que haverá necessidade de formalização de novo MPF.

Acórdão 103-21576

Relator: Aloysio José Percínio da Silva

Ementa: MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. Na hipótese de prorrogação tempestiva do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal, a legislação prevê a manutenção da mesma autoridade fiscal responsável pela execução do mandato prorrogado.

Acórdão 101-94497

Relator: Sebastião Rodrigues Cabral

EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

5 Reexame de escrituração

reexame de escrituração.

. 906 do RIR/1999:

Acórdão 106-10668

Acórdão 104-18.432

6 Pontos para reflexão

Considerações finais

*lavrado por servidor competente
conterá obrigatoriamente*

*São nulos:
Os atos termos lavrados por pessoa incompetente;
autoridade incompetente ou com
preterição do direito de defesa.*

externa corporis

