

**O DEVER DE FISCALIZAR E A SEGURANÇA JURÍDICA DO
CONTRIBUINTE**

**THE DUTY OF SUPERVISING AND THE LEGAL SECURITY OF THE
TAXPAYER**

Resumo

Trata-se de artigo doutrinário relativo aos limites do poder de fiscalização conferido à autoridade administrativa frente à segurança jurídica do contribuinte.

O artigo aborda importância do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF. O MPF é o instrumento que pauta a atividade fiscalizatória, materializando a existência da fiscalização e os atos desenvolvidos desde seu início até o encerramento da verificação fiscal.

Serão discutidos os limites e as implicações da MPF na esfera de direitos do contribuinte, como a sua prescindibilidade em algumas situações, as consequências jurídicas das eventuais nulidades ocorridas no curso do MPF e a influência do MPF para fins da efetivação da denuncia espontânea.

Abstract

This is a doctrinal article pertaining to the limits of the supervision powers granted to the administrative authority for the legal security of the taxpayer.

The article covers the importance of the Fiscal Procedure Mandate (MPF). The MPF is the legal instrument which rules the supervision/inspection activity, bringing into existence the supervision and the actions developed since its beginning until the conclusion of the fiscal verification.

It will be discussed the limitations and implication of the MPF in relation to taxpayers rights, such as its non-mandatory nature in certain situation, the legal consequences of eventual invalidity occurred during the MPF, and the influence of the MPF for the purposes of the effectuation of the spontaneous disclosure.

Palavras-chave

Mandado de Procedimento Fiscal. Segurança Jurídica. Nulidade. Denúncia espontânea.

Key words

Fiscal Procedure Mandate. Legal Security. Invalidity. Spontaneous disclosure

O DEVER DE FISCALIZAR E A SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE

Bianca Xavier¹

A partir de 1999, no que se refere a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, passou a ser exigida a instauração de um procedimento administrativo, denominado Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, visando materializar o início e desenvolvimento de qualquer procedimento fiscalizatório.²

Em termos práticos, a autoridade administrativa que pretender analisar documentos contábeis e fiscais, e demais informações de pessoas jurídicas ou físicas, apresentará um termo que aponte, objetivamente, quais são os documentos necessários à fiscalização e o respectivo prazo para entrega. Deverá ser identificado, ainda, o nome e a matrícula do auditor fiscal requisitante.

Em linhas gerais existem três tipos de MPF: (i) O Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização-MPF-F; o Mandado de Procedimento de Diligência-MPF-D e (iii) o Mandado de Procedimento Fiscal Especial- MPF-E.

O MPF-F deve ser instaurado todas as vezes que autoridade fiscal objetivar verificar o pagamento de tributos ou o cumprimento de obrigações acessórias.

O MPF-D, por sua vez, se destina a respaldar a solicitação de documentos ou informações de interesse da administração tributária, inclusive para atender instrução processual, ou seja, livros contábeis, notas fiscais, contratos, relatórios e demais documentos ligados à atividade empresarial ou econômica do contribuinte.

O MPF-E dever ser lavrado para fins de fiscalização ou diligência, como ocorre nas hipóteses do MPF-F e MPF-D, mas com o agravante desta fiscalização ou diligência

¹ Coordenadora do LLM em Direito Tributário e Contabilidade Tributária do IBMEC, Secretária-Geral da Sociedade Brasileira de Direito Tributário-SBDT, Sócia da Siqueira Castro Advogados, Doutoranda em Direito Tributário na PUC/SP, Mestre em Direito e Desenvolvimento pela UCAM e Professora de Direito Tributário da Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário da UFF.

² Atualmente, o Mandado de Procedimento Fiscal está regulado pela Portaria 3.014 de 2011. Vale registrar que o MPF está igualmente regulado pelo Decreto 6.104/2007,

estar vinculada a hipóteses de contrabando, descaminho ou qualquer prática de infração à legislação tributária ou de comércio exterior.

A consagração de um procedimento administrativo específico para pautar a atividade de fiscalização foi, sem dúvida, um passo importante para conferir segurança jurídica ao contribuinte, pois o administrado passou a ter conhecimento de quais informações e documentos devem ser apresentados, bem como, permite a conferência da legitimidade da autoridade fiscal.³

A primeira vista poderia parecer irrelevante a conferência da legitimidade da autoridade fiscal por parte do contribuinte.

Porém, vale registrar, que alguns contribuintes receberam a visitação de falsos fiscais, seja para extorquir dinheiro, seja para ter acesso a informações das empresas. Este é o destaque da notícia abaixo:

“Falso fiscal da Receita é preso em SP

Do Diário OnLine

Um homem que se passava por fiscal da Receita Federal, acusado de tentar extorquir o dono de uma empresa, foi preso nesta sexta-feira no centro da capital paulista. Samuel Gonçalves, 51 anos, foi preso em flagrante em um restaurante no Largo do Arouche.

Segundo a polícia, Gonçalves disse ao dono de uma indústria de aparelhos áudio-visuais que se não recebesse uma determinada quantia em dinheiro faria uma devassa fiscal na empresa.

O empresário o denunciou a Receita, que confirmou que ele não era funcionário, e depois acionou a polícia.”⁴

³ Antes do MPF o controle da fiscalização era realizado por meio da Ficha Multifuncional. A grande inovação do MPF foi permitir a conferência da autenticidade do documento.

⁴ <http://www.dgabc.com.br/Noticia/423347/falso-fiscal-da-receita-e-presos-em-sp>. Acesso em 31/08/2013. Veja, ainda, a seguinte notícia: Uma operação conjunta da Polícia Militar e Polícia Civil em Santa Bárbara do Leste na tarde de terça-feira (22), resultou na prisão de dois estelionatários cariocas que atuavam na cidade e região. Apesar de a operação não focar necessariamente o crime de estelionato, uma denúncia anônima levou a prisão de Ubiratan Ferreira de Oliveira e Zamir Braga, ambos moradores da capital fluminense. Eles foram presos após denúncia de um comerciante de Santa Bárbara do Leste, que preferiu não ser identificado. Segundo ele, a dupla se apresentava como fiscais da Receita Federal. De acordo com o comandante interino da cidade, sargento Roberto Miguel Júnior, um deles se apresentou ao comerciante como fiscal da Receita Federal exigindo documentação pessoal e da empresa. Há indícios de que o golpe estaria completo com o retorno dos dois ao Rio de Janeiro para abrir empresas falsas. Ainda segundo sargento Júnior, há evidências de que eles agiram em dezembro em Caratinga e há registro da ação deles na cidade de Carangola. O mesmo golpe foi aplicado em Fervedouro e Manhauçu. Foi encontrado com a dupla R\$ 4.806,80. Ubiratan Ferreira possui três mandados de prisão em seu desfavor. O veículo em que eles estavam, um voyage, com placa do Rio de Janeiro, foi locado nesta segunda-feira, 21, no RJ, porém a placa do automóvel é de Belo Horizonte, o que levantou suspeita por parte dos policiais. Ubiratan e Zamir se apresentavam bem trajados para não levantar suspeita, mas a ação da PM pôs fim aos crimes cometidos por eles na região. Vale lembrar que os nomes constam dos documentos apresentados à PM, o que não quer dizer que são os seus verdadeiros nomes. Durante a abordagem eles tentaram se livrar da documentação para não deixar pistas (fichas que os comerciantes assinavam), o que

Verifica-se, dessa forma, que a existência de falsos fiscais não é apenas um possível roteiro cinematográfico ou um temor improvável do ponto vista realístico, tal fato é rotineiro nos noticiários em todo Brasil.

Nesse particular, o MPF tem cumprido um papel importante, pois tornou obrigatória a apresentação do termo que consubstancia a fiscalização desde o primeiro momento da sua realização, impondo-se, por conseguinte, a concessão de um número de identificação ao MPF instaurado.⁵

Este número de MPF permite ao contribuinte conferir a legitimidade do MPF, pela internet, no site da Receita Federal do Brasil, tornando mais difícil a ação que qualquer criminoso que queira se passar por agente fiscal.

Mas não é só pela certeza da legitimidade da autoridade fiscal que o MPF se tornou relevante no cenário da tributação brasileira. Outra característica importante é a transparência no relacionamento entre a autoridade fiscal e o contribuinte.

Isto porque, o MPF deverá constar exatamente os documentos e as informações a serem apresentados e o respectivo prazo de cumprimento da solicitação fiscal.

Em outros tempos, o contribuinte ficava subjugado ao poder da fiscalização que solicitava vasta documentação sem as devidas especificações e muitas vezes sem prazos devidamente estipulados.

Assim, ainda que persistam alguns abusos por parte da fiscalização na lavratura do MPF, ficou muito mais fácil o controle e o questionamento desses abusos. Caso, por exemplo, a Receita Federal solicite a uma determinada empresa de varejo, com grande movimentação operacional, fotocópias das notas fiscais de um determinado ano, no prazo de 24 horas, por certo, tal exigência será decretada desproporcional e inválida juridicamente, pois se levarmos em consideração que estaremos diante, por exemplo, de quase 3.000 notas fiscais, o cumprimento da exigência fiscal se torna impraticável.

não foi possível, já que a ação dos policiais foi eficiente. “Não se deixem levar por pessoas de boa aparência, sempre que desconfiarem chame a polícia”, alertou o sargento Júnior. <http://www.interligadonline.com/2013/01/23/dupla-de-falsos-fiscais-da-receita-federal-e-presas/> Acesso em 31/08/2013.

⁵ A consulta ao MPF pode ser realizada no sítio eletrônico da Receita Federal: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATPAE/MPF/default.asp> . Para tanto, deverá ser informado o CPF ou CNPJ do contribuinte e o número do MPF.

Dessa forma, o MPF é um instrumento salutar para o relacionamento fisco-contribuinte, prestando-se, dentro outras finalidades, ao controle do exercício do exercício do poder de polícia.

Contudo, três discussões relacionadas com o MPF se destacaram nos últimos anos: (i) a necessidade ou desnecessidade do MPF como procedimento preparatório para a lavratura de lançamentos tributários; (ii) a possibilidade da decretação da invalidade do lançamento em decorrência de nulidades no MPF e (iii) os limites para a realização da denúncia espontânea quando o contribuinte tiver contra si o MPF instaurado.

(i) Prescindibilidade do MPF

A primeira questão que se leva ao debate e reflexão diz respeito à necessidade da instauração do MPF para a realização de autos de infração (lançamentos tributários) pela Receita Federal do Brasil. Em outras palavras: é necessária a instauração de MPF para que seja lavrado o auto de infração?

Apesar das discussões acerca do tema proposto, nos parece que a instauração do MPF não é obrigatória para todos os lançamentos. De fato, a lavratura do MPF se faz imprescindível quando houver necessidade de fiscalizar o contribuinte, mas caso a Administração Pública já detenha os dados necessários e suficientes para motivar o lançamento, se torna despicienda a sua existência.

Imagine, por exemplo, uma pessoa física assalariada que deixe de pagar o Imposto de Renda sobre os valores recebidos por uma determinada pessoa jurídica. Na grande maioria dos casos, a pessoa jurídica (fonte pagadora) informa a Receita Federal os dados relativos ao pagamento dessa remuneração (valor, CPF do beneficiário, data do pagamento), por meio da Declaração Imposto Retido Fonte-DIRF, tal informação, portanto, já é suficiente para embasar a lavratura de auto de infração, caso o contribuinte tenha sido intimado para esclarecer o recebimento do valor e tenha permanecido silente.

Atente-se apenas para o fato de que não defendemos, de forma alguma, a existência de autos de infração desprovidos de motivação. Por certo, o auto de infração deve sempre conter a justificativa que enseja a sua existência. Deve a autoridade fiscal demonstrar objetivamente os fatos que levam a tributação, devendo ser apontada de

forma clara os elementos que levaram a Administração Pública a realizar o lançamento tributário.

O que se defende é a desnecessidade da instauração de Mandado de Procedimento Fiscal quando a Receita Federal possuir informações, geralmente declarações de terceiros ou do próprio contribuinte, que suportem o lançamento tributário.

Ora, tal afirmativa está respaldada no que preceitua o art. 147 do Código Tributário Nacional: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Da mesma forma dispõe o art 2º do Decreto 3.124/2001, com as alterações realizadas pelo Decreto 6.104/2007:

Art. 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.

(...)

§ 3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

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

IV - **relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).**

Na mesma linha de pensamento destaca-se a seguinte decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÕES. DESNECESSIDADE. Não é exigido MPF na hipótese de procedimento de fiscalização relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).”⁶

Por fim, é incabível a instauração de um MPF quando a Administração Pública possuir os elementos necessários ao lançamento, pois faleceria ao procedimento

⁶ Acórdão 1402-001.210. 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma. Data da decisão. 3 de outubro de 2012.

administrativo, neste caso, o elemento essencial do procedimento, qual seja, a finalidade.

Por todas essas razões, o MPF é prescindível, desde que a autoridade fazendária tenha elementos suficientes para o lançamento fiscal.⁷

(ii) **Irregularidades no MPF**

Outra questão tormentosa que circunda o MPF é saber se as irregularidades no MPF contaminam o lançamento fiscal.

Imaginemos, por exemplo, que o fiscal designado no MPF tenha se afastado da fiscalização no curso do procedimento fiscalizatório e que outra autoridade fiscal tenha assumido a fiscalização e realizado o consequente lançamento fiscal. Há vício no MPF? Há vício de origem no lançamento? Há vício de atribuição? O lançamento é válido?

E se o lançamento tiver sido realizado em relação a um tributo não especificado no MPF ou em relação a um período não previsto no MPF?

A jurisprudência administrativa majoritária tem afirmado que os vícios no MPF não contaminam o lançamento fiscal uma vez que o procedimento é dispensável e tem como escopo organizar o trabalho da fiscalização, sendo meramente gerencial. Para grande parte dos julgadores administrativos o lançamento tributário é vinculado tão somente à lei que rege o fato gerador e não está condicionado a instauração de qualquer procedimento preliminar.⁸

⁷ Em sentido contrário: Roque Antonio Carraza: (...) Vai daí que os procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tizam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”CARRAZA, Roque Antonio. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 80, Dialética, São Paulo, maio de 2002, p. 104.

⁸ MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento Jurisprudência do CARF.

O fato de, após sucessivas prorrogações, ter-se indicado o mesmo AFRF que constava de MPF extinto por decurso de prazo constitui-se em mero erro administrativo, que não tem o condão de macular o lançamento em si, que foi lavrado por autoridade competente, e por meio de instrumento formalmente perfeito. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 2ª Turma. Processo 19515.004923/200310. Acórdão 9202002.519. Sessão de 31 de janeiro de 2013.

Contudo, ao contrário do que afirma a jurisprudência administrativa, a possibilidade de contaminação do lançamento pelo vício no MPF deve ser avaliado no caso concreto.

Para ilustrar a discussão⁹, imaginemos duas situações concretas: (i) Alteração da autoridade fiscalizadora após a designação pela autoridade superior; e (ii) alteração no tributo fiscalizado ou no período fiscalizado.

O primeiro caso está ligado á competência (atribuição) da autoridade autuante. De fato, a legislação confere a todos os auditores fiscais da Receita Federal o poder de fiscalizar o contribuinte.

Contudo, no caso concreto, a autoridade administrativa hierarquicamente superior deverá designar especificamente quais são os fiscais que atuarão em cada procedimento fiscalizatório.

Assim, designado determinado fiscal, não é legítima alteração em sentido contrário ao determinado no MPF. Todos os auditores fiscais da Receita Federal, repise-se, possuem atribuição administrativa para fiscalizar, mas no caso concreto deve ser designado, pela autoridade superior, um ou mais servidores públicos.¹⁰

Diante desses esclarecimentos, permanece a dúvida. Caso a lavratura do auto de infração se dê por autoridade distinta da designada no MPF o lançamento é inválido?

O que está em questão é o cumprimento da legislação tributária. Se o decreto e a portaria que disciplinam as regras do MPF exigem a designação específica

⁹ Para Sergio André Rocha e Edmar Oliveira Andrade Filho os vícios no MPF anulam o lançamento. ROCHA, Sérgio André. Procedimento Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª edição, Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2009, p. 303.

¹⁰ Neste sentido, é o disposto no art. 6º da Portaria 3.014/2011

Art. 6º-O MPF será emitido, observadas as respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

- I - Coordenador-Geral de Fiscalização;
- II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira;
- III - Superintendente da Receita Federal do Brasil;
- IV - Delegado da Receita Federal do Brasil;
- V - Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil;
- VI - Corregedor-Geral;
- VII - Coordenador-Geral de Pesquisa e Investigação; ou
- VIII - Coordenador-Geral de Programação e Estudos.

de uma autoridade e se esta designação não for cumprida, existe, a toda evidência, ofensa a legislação tributária.

Todavia, quais são as consequências jurídicas dessa ofensa? Ao que nos parece, se a troca de fiscais ocorreu sem que houvesse qualquer prejuízo para o contribuinte não há que se falar em nulidade, mas em abertura de processo disciplinar para apurar a insubordinação do fiscal que não cumpriu a determinação da autoridade superior.

Por outro prisma, a nulidade deverá ser decretada se restar confirmada que a substituição do fiscal causou prejuízo ao contribuinte.

Por exemplo, se o contribuinte havia prestado as informações e esclarecido fatos ao primeiro fiscal e tais esclarecimentos tenham sido ignorados pelo segundo fiscal em razão da sua entrada tardia no procedimento fiscalizatório, neste caso, o vício formal está devidamente caracterizado com a necessidade da extinção do consequente lançamento tributário.¹¹

Cabe analisar, também, se há nulidade, quando o tributo ou o período analisado diferem das especificações do MPF.

Uma vez mais, não há regra absoluta para a determinação da nulidade, devendo ser avaliada a nulidade diante do caso concreto, quando houver evidente prejuízo na formação do crédito tributário.

Caso o MPF tenha sido instaurado para verificar IRPJ de 2011 e no fim do procedimento a autoridade administrativa tenha lançado o IRPJ e a CSSL, sobre o mesmo fato concreto, relativa omissão de 100.000 reais na venda de bens, por exemplo, e a lavratura do auto não contenha nenhuma peculiaridade na tese de defesa que demonstre distinções no conteúdo probatório entre as duas autuações, não haverá nulidade.

A empresa comerciante que omite a receita de venda de bens estará sujeita ao pagamento do IRPJ e da CSLL, e assim, apurado o fato por meio do MPF, haverá legitimidade para a atuação dos dois tributos em questão.

¹¹ Em sentido contrário Mary Elbe Queiroz. Segundo a professora Mary Elbe, sempre que houver erro na autoridade que conduz o MPF haverá nulidade do lançamento: <http://www.fiscosoft.com.br/a/38y7/o-mandado-de-procedimento-fiscal-como-suposto-de-instauracao-e-regularidade-do-procedimento-fiscal-mary-elbe-queiroz>. Acesso em 01/09/2013.

Por outro prisma, é possível que o auto de infração seja nulo, quando o mesmo MPF de IRPJ desaguar no lançamento de CSLL, PIS e COFINS, sempre, tratando-se do caso concreto e na constatação de prejuízo na motivação do lançamento ou no prejuízo da defesa do contribuinte,

Se a análise da omissão de receita de bens, citada como exemplo no artigo anterior, tiver calcada na venda de um bem considerado como ativo da empresa, para fins da legislação do PIS e da COFINS o tratamento tributário é distinto o IRPJ, portanto sem a retificação do MPF, ou seja, sem a lavratura de MPF complementar haverá, muito provavelmente, prejuízo para o contribuinte, pois não terá ele oportunidade de explicar a matéria fática sobre a ótica da legislação do PIS e da COFINS.

No que se refere a diferença do período fiscalizado e o período autuado, haverá nulidade quando a fiscalização autuar outros períodos sobre a presunção que a suposta infração cometida em um período se repetiu nos períodos subsequentes, pois o ônus da prova para lançar o tributo é da fiscalização, e para isto, o ordenamento jurídico disponibiliza o MPF a autoridade lançadora como meio de apreensão e formação do conteúdo probatório que irá lastrear o lançamento tributário.

Diante das considerações tecidas, a nulidade do MPF atingirá o lançamento tributário todas as vezes que se comprovar que ônus probatório do lançamento foi prejudicado pela inobservância das regras do MPF, eis que o lançamento é ato administrativo que, por sua vez, exige a devida motivação para sua existência e permanência no cenário jurídico.

(iii) Denúncia Espontânea

O MPF está umbilicalmente ligado ao instituto da denúncia espontânea.

Vale lembrar que a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, é um incentivo para os contribuintes que estão em atraso com as Fazendas Públicas.¹²

¹² Não cabe denúncia espontânea de tributo declarado e não pago, nos termos da súmula 360 do STJ. Quando o contribuinte declara e não paga não há necessidade da instauração de MPF, pois sequer é necessário lançamento tributário. A jurisprudência reconhece a declaração do contribuinte o efeito de confissão de dívida e, neste sentido, o tributo declarado e não pago será inscrito em dívida ativa e objeto de execução fiscal, sendo prescindível a realização de lançamento tributário.

Segundo a determinação legal, o contribuinte que se dirigir a repartição fazendária, antes de qualquer cobrança da Administração Tributária, e efetuar o pagamento à vista o tributo, arcará apenas com o pagamento do valor principal e com os juros, ficando dispensado do pagamento das penalidades.¹³

Por outro prisma, a denúncia espontânea consiste em um instrumento econômico para administração pública, pois auto denúncia do contribuinte reduz significativamente os gastos que a fiscalização dispenderia para mover a máquina pública em busca do tributo não declarado.

Ora, se o pressuposto do instituto da denúncia espontânea reside no fato de inexistir cobrança por parte da administração pública, a instauração do MPF, sem dúvida alguma, retira a espontaneidade do contribuinte.

Este ponto é pacífico na jurisprudência e na literatura jurídica tributária.

Os questionamentos sobre a denúncia espontânea e o MPF residem nos seguintes pontos: (i) quando o MPF for extinto por decurso de prazo a espontaneidade retorna? (ii) É possível realizar a denúncia espontânea do tributo objeto do MPF de período distinto do especificado no MPF? (iii) É possível fazer denúncia espontânea de outros tributos não especificados no MPF, mas relativos ao mesmo período fiscalizado?

Tratando-se de incentivo fiscal calcado no estímulo da boa-fé, é plenamente defensável que o contribuinte possa realizar a denúncia espontânea em todos os casos acima citados.¹⁴

Se a fiscalização instaura o MPF para fiscalizar o IRPJ de uma específica empresa relativo ao ano-calendário de 2010, mesmo em relação a este período, permanecerá a espontaneidade para o pagamento dos demais tributos, até porque, com a auto denúncia do contribuinte será evitada que a máquina pública seja acionada com a instauração de mais MPF's e fiscalizações, alcançando, dessa forma, um dos objetivos do instituto em análise.

¹³ O STJ pacificou o entendimento que não cabe nenhum tipo de multa nos casos de denúncia espontânea.

¹⁴ Registre-se a seguinte decisão do CARF: PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE. A espontaneidade é afastada somente em relação aos tributos, períodos e matérias que constarem expressamente do mandado de procedimento fiscal MPF e/ou de Intimação Fiscal Específica. Constatado que no auto de infração refere-se a período não fiscalização e que foi lavrado após a apresentação de declaração retificadora do contribuinte, correto o cancelamento da exigência. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF. 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma. Processo 18471.000416/200721. Acórdão. 1402001.239. Sessão realizada em 7 de novembro de 2012.

A boa-fé encontra-se presente no exemplo ora em análise, pois não se pode presumir que a análise de livros fiscais e demais documentos por parte fiscalização levaria, necessariamente, a atuação de outros tributos além do IRPJ. Tal presunção não se sustenta do ponto vista prático, bem como, não encontra respaldo no ordenamento.

Da mesma maneira, deve-se reconhecer a espontaneidade do contribuinte quando não for prorrogado o prazo de fiscalização do MPF.

Com efeito, a legislação fixa expressamente o prazo de validade do procedimento fiscalizatório. O MPF-F e MPF-E possuem o prazo máximo de validade de 120 dias e no caso do MPF-D o prazo de validade encerra em 60 dias.¹⁵

O art. 14 da Instrução Normativa RFB 3.014 de 2011 expressamente prevê que o MPF será extinto pelo decurso do prazo. Assim, caso não seja prorrogado o MPF o ato administrativo de fiscalização perde seus efeitos em razão da extinção, e, portanto, a espontaneidade será restabelecida.¹⁶

Dessa forma, encerrado o MPF por decurso prazo, ou caso o contribuinte queira realizar a denúncia espontânea em relação a tributo ou período não apontado no MPF, deverá ser retirada qualquer penalidade decorrente do pagamento realizado pelo

¹⁵ Eis o disposto na Portaria RFB n. 3.014, de 29 de junho de 2011

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

I - 120 dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; 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 emitente, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, os prazos fixados nos incisos I e II do art. 11, conforme o caso.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

¹⁶ Conforme portaria RFB n. 3.014, de 29 de junho de 2011.

Art. 14. O MPF se extingue:

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

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

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 expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

contribuinte, em cumprimento ao benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

(iv) Considerações Finais

O MPF cumpre o papel de pautar a atividade de fiscalização estabelecendo regras que permitem a proteção do contribuinte e a transparência na atividade de investigação fazendária.

A instauração do MPF não é requisito de validade para o lançamento tributário, sendo desnecessária todas as vezes que a fiscalização possui os elementos suficientes para justificar o lançamento.

No entanto, caso a fiscalização queira colher provas que justifiquem o lançamento tributário, será imperiosa a lavratura do MPF.

Ainda no que se refere ao MPF é importante destacar que as nulidades porventura existentes no MPF não contaminam, necessariamente, o lançamento.

As possíveis nulidades acarretarão a nulidade do lançamento quando comprovada a ausência de motivação do lançamento ou o prejuízo da defesa do contribuinte.

Isto porque, a suposta nulidade, por exemplo, nos casos de alteração da autoridade designada para o MPF pode não causar qualquer prejuízo, desde que a nova autoridade tenha acesso a toda a documentação e tenha analisado todos os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte.

Caso o contribuinte consiga provar que alteração da autoridade fiscalizadora comprometeu o entendimento do fiscal acerca dos fatos ocorridos, nesta hipótese, o lançamento deverá ser anulado.

O mesmo raciocínio se aplica aos lançamentos realizados em descompasso com os períodos ou tributos indicados no MPF. Uma vez comprovada que a intimação do contribuinte sobre o alargamento do período fiscalizado ou do alargamento da abrangência dos tributos fiscalizados traria elementos fundamentais para alteração do lançamento, a decretação da nulidade também será imperiosa.

Sob outro prisma, quando o alargamento apenas decorre uma tributação reflexa, como ocorre nos casos de IRPJ e CSLL, dificilmente haverá nulidade, pois o mesmo fato concreto enseja, via regra, a incidência dos dois tributos.

Todavia, comprovada pelo contribuinte a existência de qualquer especificidade que no caso concreto diferencie a IRPJ da CSLL, o alargamento do MPF sem a intimação do contribuinte será determinante para o reconhecimento da nulidade.

O CARF, por sua vez, tem entendido, de forma majoritária, que o MPF tem o escopo de organizar o trabalho da fiscalização e, portanto, o vício do MPF não afeta o contribuinte, mas apenas a divisão e a metodologia de trabalho da Receita Federal, pelo que não afeta o crédito tributário propriamente dito.

Por fim, o MPF está diretamente vinculado com o instituto da denúncia espontânea.

Com efeito, a lavratura do MPF impede a realização da denúncia espontânea em relação ao tributo e ao período fiscalizado, eis que ausente a presunção de boa-fé e conseqüentemente a espontaneidade.

Por outro lado, há que se registrar que a espontaneidade permanece em relação aos tributos ou aos períodos não abrangidos pela MPF, bem como, deve ser restabelecida a espontaneidade quando encerrado o MPF por decurso de prazo.

Nestes casos, deve prevalecer a essência do instituto da denúncia espontânea, qual seja, estimular a auto denúncia e a boa-fé do contribuinte e evitar o uso máquina pública para buscar os créditos tributários não declarados pelo contribuinte.

Referências Bibliográficas:

CARRAZA, Roque Antonio. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 80.

JANCZESKI, Célio Armando. *Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. 2.ª ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROCHA, Sérgio André. Procedimento Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário. 3ª edição, Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2009.