



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

Processo nº 10183.004932/2002-54
Recurso nº 332.262 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.221 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria VALOR ADUANEIRO
Recorrente SENA PNEUS RONDONÓPOLIS LTDA.
Recorrida DRJ-SAO PAULO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 18/11/1999 a 27/09/2001

NORMAS PROCEDIMENTAIS. MPF. EXTINÇÃO POR DECURSO DE PRAZO. EFEITOS.

Decorrido o prazo para conclusão dos trabalhos explicitados no MPF, a autoridade fiscal deverá emitir novo Mandado de Procedimento Fiscal designando outro(s) agente(s) fiscal(is) para os trabalhos, sem prejuízo dos atos já praticados.

MPF. NULIDADE.

A expedição de novo MPF decorrente de extinção por decurso de prazo do anterior, que conscientemente não designa novos agentes para continuidade da ação fiscal, implica em descumprimento das normas atinentes aos procedimentos indispensáveis à regularidade da ação fiscal e consequentemente à regularidade do ato administrativo de lançamento.

MPF. FORMALIDADE INDISPENSÁVEL.

Nas auditorias fiscais no âmbito da Receita Federal, a regra geral impõe a regular expedição do MPF como formalidade indispensável para o início, para o desenvolvimento e para o encerramento dos trabalhos externos. A inobservância dessa norma procedimental macula de nulidade formal o ato administrativo de lançamento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: 1) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a nulidade do auto de infração. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres; 2) pelo voto de

qualidade, para considerar formal o vício apontado. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Luiz Roberto Domingo - Relator


Tarásio Campelo Borges - Redator Designado

EDITADO EM: 08/12/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corinto Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Vanessa Albuquerque Valente e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário que sob a apreciação desta Câmara o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem para que subsidiasse o processo com informações e documentos para possibilitar o julgamento do presente feito.

Adoto o relatório de fls. 994/995 por bem narrar os fatos e atos processuais até aquele momento.

Retornam os autos para julgamento após cumprimento de diligência determinada pela Resolução nº 301-1.937, cujo objetivo era para a repartição de origem explicar porque foi designado para proceder a fiscalização o mesmo auditor que já havia sido designado no primeiro MPF e ainda para que fosse juntado aos autos os documentos oficiais e respectivas publicações em Diário Oficial da União que atestasse ser o auditor fiscal Marcos Lopes de Oliveira cumulava os cargos de Auditor, Supervisor e Chefe de Fiscalização à época da expedição do MPF em questão.

A diligência devidamente cumprida, trouxe aos autos as seguintes informações:

"a) Na ficha Multifuncional nº 2002-00.038-3 (FL. 08) do processo, constata-se que o servidor AFRF Mauricio Ferraz, matric 0025437 foi deslocado do procedimento fiscal, uma vez que à época era servidor lotado na Seção de Fiscalização – Tributos Interno, (Doc. FL 1014). No mesmo documento consta a locação do servidor AFRF Luis Fernando Tosaki, matr. 0076065, este sim, servidor lotado na Saana da DRF/CBA.

b) Na data da emissão do MPF – Fiscalização nº 0130100 2002 001380 (18.11.2002), o servidor AFRF Shizuo Takayama, matr. 0021097, que constava no MPF – Fiscalização Especial nº 01301002002 00038 3 como Supervisor, de acordo com a Portaria nº 292 do Sr. Superintendente da 1ª RF foi dispensado da função

gratificada de Chefe da Seção de Controle Aduaneiro da Delegacia da Receita Federal em Cuiabá – MT, sendo substituído, conforme portaria nº 293 pelo servidor AFRF Marcos Lopes de Oliveira, matr. 19022, conforme publicado no Diário Oficial da União, em 13.01.2002 (Doc. FL 1015).

c) O servidor AFRF Luis Fernando Tosaki, matr. 0076065 não foi designado no MPF Fiscalização nº 01301002002 001380 de 18.11.2002, pelo fato de ter participado da equipe do MPF – Fiscalização Especial nº 0130100 2002 00038 3 (Doc. FL 08), extinto por decurso de prazo.

d) Assim, em 18.11.2002, data da Emissão do MPF Fiscalização nº 0130100 2002 00138 0, além dos servidores AFRF Marcos Lopes de Oliveira, e Luis Fernando Tosaki, havia apenas mais um AFRF lotado na Seção Controle Aduaneiro da Delegacia da Receita Federal, em Cuiabá – MT. Tratava-se do AFRF José Dias Bastos, matr. 0064295, que no período de 11.11 a 25.11.2002 encontrava-se de férias, conforme demonstra o Histórico de Férias do Servidor. (Doc. FL 1016).

Devido às ocorrências acima mencionadas o 2º MPF, nº 0130100 2002 00138 0, foi emitido em 18.11.2002, tendo como Chefe da Fiscalização, Supervisor e Auditor o servidor AFRF Marcos Lopes de Oliveira, matr. 19022."

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por atender aos requisitos de admissibilidade.

Trata-se de Recurso Voluntário que, sob a apreciação desta Câmara, houve a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem para que subsidiasse o processo com informações e elementos acerca da regularidade do Mandado de Procedimento Fiscal uma vez que foram verificadas inconsistências dos documentos juntados aos autos. Tal inconsistência diz respeito à emissão de novo Mandado de Procedimento Fiscal, uma vez que o primeiro não foi cumprido no prazo nem renovado o que ensejou seu cancelamento por decurso de prazo.

Repiso que, o parágrafo único do artigo 15 da Portaria 11.371/07, antes disciplinado com igual redação pelo § único do artigo 16 da Portaria 3.007/01 (vigente à época da expedição do MPF), não permite que no caso de o MPF ter sido extinto e houver sido expedido um novo MPF, que esse novo mandado seja cumprido pelo mesmo auditor fiscal antes designado, senão vejamos o artigo *in verbis*:

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.

Assim, constato de plano uma irregularidade na expedição do MPF, posto que de fato o auditor fiscal designado para o cumprimento do primeiro e do segundo MPF foi o auditor fiscal Marcos Lopes de Oliveira. Ademais, no segundo MPF o auditor fiscal Marcos Lopes de Oliveira cumulava três funções, quais sejam: auditor, supervisor e chefe de fiscalização.

E ainda, a Lei nº 8.112, que dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, dispõe em seu art. 116 o seguinte:

"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;...

A preexistência e renovação contínua do MPF no procedimento fiscalizatório e a manutenção de sua exigência para validar o ato administrativo de lançamento é, em verdade, norma que cumpre os desígnios legais do ato vinculado e, também, constitui ordem, emanada por superior hierárquico que não pode ser desrespeitada pelo servidor.

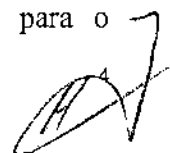
Sendo a Portaria SRF nº 11.371/07 um ato normativo derivado, cujo objetivo foi dar complementação às exigências do art. 196 do CTN, bem como do art. 6º da MP nº 2.175-29/2001 (hoje Lei nº 10.593/2002), não haveria como o MPF, instituto por ela disciplinado, ser desconsiderado e desprezado como se fosse mero instrumento integrante do rol dos atos discricionários e desvinculados à autorização e controle da execução dos procedimentos de fiscalização.

Se o Mandado de Procedimento Fiscal é peça inaugural da ação fiscalizadora, seu desatendimento, seja quanto ao objeto, seja quanto à emissão, seja quanto aos prazos previstos, constitui motivo para nulidade do ato administrativo do lançamento, vez que o MPF figura dentre aqueles atos que são exigidos para o cumprimento das formalidades impostas pela legislação tributária.

Pois bem, não obstante, a fiscalização, em atendimento à diligência proposta por esta Câmara, aduz que *"O servidor AFRF Luis Fernando Tosaki, matr. 0076065 não foi designado no MPF Fiscalização nº 0130100.2002.001380 de 18.11.2002, pelo fato de ter participado da equipe do MPF – Fiscalização Especial nº 0130100.2002.00038 3 (Doc. FL 08), extinto por decurso de prazo"*, o que denota que já à época dos fatos tinha consciência da vigência da norma de regência e que não poderia figurar como fiscal designado pelo novo MPF agente que participara do MPF anterior.

Ocorre que verificando o primeiro MPF – Fiscalização Especial nº 0130100.2002.00038 3, constatamos que o Agente Marcos Lopes de Oliveira, auditor fiscal matrícula 0019022, também participara da equipe, donde concluímos que, da mesma forma que o Agente Luis Fernando Tosaki, não poderia participar do MPF Fiscalização nº 0130100.2002.001380 de 18.11.2002.

Em análise das informações prestadas pela repartição de origem às fls. 1017, conclui-se que realmente ocorreu no presente feito irregularidade insanável quando na emissão do MPF nº 0130100.2002.00138 0, haja vista que o auditor fiscal designado para o



cumprimento do primeiro e do segundo MPF foi o mesmo servidor Marcos Lopes de Oliveira, contrariando o parágrafo único, do art. 15 da Portaria 11.371/07, antes disciplinado com igual redação pelo parágrafo único, do art. 16 da Portaria 3.007/01, vigente à época dos fatos.

Considerando todo o acima exposto, o que ocorreu, no caso presente, foi o preterimento de formalidade prescrita na norma legal, o que, conseqüentemente, tornou incompetente o agente e, por conseguinte, inquinou de nulidade o feito fiscal. Não havendo a possibilidade de discricionariedade com relação à matéria, uma vez que o ato administrativo é vinculado, o ato praticado fora dos ditames legais e regulamentares é inválido, pois o mesmo prescindiu certos requisitos que formam a competência legal de quem o praticou e a forma prescrita em lei.

De acordo com o CTN, art. 96: *"A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes"*.

Ora, no rol das normas disciplinadora do procedimento administrativo tendente a constituição do crédito tributário, encontra-se a Portaria, motivo pelo qual não se pode conceber a constituição de crédito tributário em total descordo com a Portaria nº 3007/01, bem assim com a Portaria nº 11.371/07.

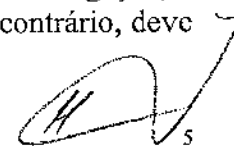
Ademais, como já firmado há anos pela doutrina a norma expedida pela administração (Portaria) não pode ser entendida como um conselho para o agente público ou para a própria administração, mas norma cogente e de cumprimento obrigatório dos agentes da administração.

Portanto, sendo o MPF peça inaugural da ação fiscalizadora, seu desatendimento, seja quanto à emissão, seja quanto aos prazos previstos, constitui motivo para nulidade do produto dessa atividade desempenhada fora dos contornos legalmente estabelecidos, ou seja, a nulidade do ato administrativo do lançamento.

O "lançamento" do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento como literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses tem forte argumentos de sustentação, a primeira alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é: (i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação; e (ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.



As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato impositivo (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato segundo as formalidades estabelecidas pela administração tributária, e o sujeito passivo, que fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Da mesma forma que a pessoa jurídica de direito privado é representada por quem de direito, segundo a norma de regência, o contrato social, a eleição de diretoria, a procuração, o agente fiscal só pode atuar se, quando e na forma da lei, não se admitindo que a representação se dê *contra legem*.

Sendo ato administrativo de lançamento é privativa da autoridade administrativa a quem tiver sido atribuída a competência específica para exercer o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. Não se quer dizer que o fiscal não tem a competência para a fiscalização, mas por ordem da própria administração foi afastado daquele procedimento específico porque não o cumpriu no prazo nem renovou o prazo para encerramento. Portanto, a vinculação requerida pelo CTN alcança não só a aplicação da norma tributária, mas também as normas de competência específicas atinentes à atribuição do objeto da fiscalização contido no MPF.

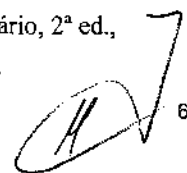
O Professor, Hugo de Brito Machado¹ ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.” (g.n.)

No mesmo sentido Alberto Xavier² lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.” ... “Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

¹ op. cit. Pág. 120

² Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66



Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças³, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

"Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições."

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁴ ao tratar do tema "Crédito Tributário", postula:

"A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato impositivo prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (obligatio, haftung, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, debitum, shuld, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei tributária."

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária, alcança, também as normas de competência, sendo que o agente administrativo, somente se habilita para o exercício da competência atribuída pela lei, com a regular emissão do Mandado de Procedimento Fiscal. Não tem o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei e das normas complementares que o obriga a realizar o lançamento atendendo às formalidades exigidas, com o fim, inclusive, de preservar o bem e o interesse públicos.

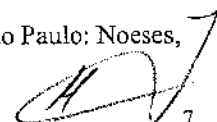
Quanto à competência para exercer a fiscalização de determinado sujeito passivo, note-se que, ainda que o Sistema de Direito Positivo a estabeleça de forma geral ao agente fiscal, a competência específica só lhe é atribuída pela Mandado de Procedimento Fiscal, o qual expedido em desacordo com as normas de regência não instaura a competência específica, maculando de nulidade material o ato administrativo de lançamento.

Tácio Lacerda Gama⁵ explica que a nulidade decorre de uma invalidade da norma (geral e abstrata ou individual e concreta):

³ Aliomar Baleeiro, "Uma Introdução à Ciência das Finanças", vol. I/ 281, nº 193

⁴ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário", coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997

⁵ Gama, Tácio lacerda. "Competência Tributária - Fundamentos para uma teoria da nulidade". São Paulo: Noeses, 2009, p. 103 e 108.



“De fato, defendemos a premissa segundo a qual o ato de criar norma é uma conduta como outra qualquer. Podemos diferenciá-la das demais apenas pelo seu resultado, que é a produção de enunciados prescritivos a partir dos quais se podem elaborar normas jurídicas. Ao confrontar esse resultado com o que prescrevem as normas de competência, a conduta de criar normas jurídicas pode ser considerada lícita ou ilícita, conforme seja compatível ou não com a norma de competência.

É fácil, então, relacionar a idéia de nulidade das normas jurídicas, ou invalidade, à idéia de sanção pelo exercício irregular da competência. Sendo sanção, não temos, propriamente, uma cláusula alternativa, mas sim norma que prescreve a reação do sistema jurídico à prática de uma conduta ilícita.

Desta forma, sempre que alguém pretenda argumentar pela não aplicação de uma norma ao caso concreto, ou pela suspensão de sua vigência no sistema de direito positivo, o que se está pedindo, em última análise, é a aplicação de uma norma sancionatória, em face do exercício irregular da competência.

...

Em face desses argumentos, mantenhamos esta idéia: a sanção pelo descumprimento da norma primária de competência é prevista pela norma secundária que prescreve a invalidade como sanção pelo exercício irregular da competência.” (g.n.)

Vejamos o caso em apreço. A norma de competência específica, aquela individual e concreta que conecta a competência geral do agente fiscal àquele contribuinte especificamente, é vertida pelo Mandado de Procedimento Fiscal norma primária que prescreve a competência para fiscalizar. Ocorre que dentre as normas contidas no regulamento de expedição do Mandado de Procedimento Fiscal, uma foi descumprida, justamente aquela que veda que um agente, que compunha equipe de fiscalização em Mandado de Procedimento Fiscal extinto por decurso de prazo, volte a ter a competência para compor a nova equipe de fiscalização quando da expedição do novo MPF, ou seja, que retida, para o caso concreto a competência geral e abstrata daquele agente.

Desta forma, tratando-se de exercício irregular da competência, o que era conhecido pelo agente desde à época da emissão do mandado, não se instaura a relação jurídica tributária pela norma individual e concreta pois feita a incidir por quem não tinha competência no momento da aplicação. De modo que, sendo a competência exercida incompatível com o regramento específico dado pelos enunciados prescritivos atinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal, a norma secundária aplicável pelo descumprimento da norma primária é a de invalidade do ato administrativo de lançamento.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade material do auto infração ante a irregularidade insanável na emissão do MPF.


Luiz Roberto Domingo

Voto Vencedor

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Redator Designado

Discordo das conclusões do eminente relator apenas no que respeita ao pretendido caráter material da nulidade declarada.

Com efeito, não entendo que a ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) regularmente expedido seja suficiente para macular a competência do auditor-fiscal outorgada por lei.

No entanto, considero o MPF um requisito formal indispensável nas auditorias fiscais no âmbito da Receita Federal. Essa é a regra geral que impõe a regular expedição do mandado como formalidade indispensável para o início, para o desenvolvimento e para o encerramento dos trabalhos externos.

Outrossim, a inobservância dessa norma procedimental macula de nulidade formal o ato administrativo de lançamento, consoante definição contida no artigo 2º, parágrafo único, alínea "b", da Lei 4.717, de 29 de junho de 1965, que regula a ação popular, *verbis*:

Art. 2º [...]

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

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

.....
Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade formal do auto de infração ante a irregular emissão do MPF.


Tarásio Campelo Borges //