



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

Processo nº 10660.721324/2010-45
Recurso nº 885.676 Voluntário
Acórdão nº **3102-01.364 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria Auto de Infração - COFINS
Recorrente PASTIFÍCIO SANTA AMÁLIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração lavrado por autoridade que, nos termos da Lei, possui competência para tanto.

DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decisão tomada no Processo Administrativo Fiscal não precisa rebater uma a uma as questões suscitadas pela defesa. Basta que esteja bem fundamentada e expresse com clareza suas razões de decidir, demonstrando por que não prosperam as alegações contidas nos autos.

ESCRITA FISCAL. EXAME. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 08.

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador - Súmula CARF nº 08.

AUTO DE INFRAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. FALTA DE REMESSA AO CONTRIBUINTE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração ou a notificação de lançamento deverão ser instruídos com todos os documentos necessários à comprovação do ilícito. Não há obrigação de que o Fisco entregue cópia da íntegra do processo ao autuado, que poderá dele conhecer na repartição.

DOCUMENTAÇÃO. INIDONEIDADE. PORTARIA MF 187/93. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A adoção dos procedimentos definidos na Portaria MF 187/93 para decretação da inidoneidade de documentação fiscal tem finalidade específica, não se constituindo em requisito à autuação fiscal baseada na constatação de que os documentos fiscais emitidos pela contribuinte não merecem fé.

SIMULAÇÃO. RESPONSABILIDADE. EXIGÊNCIA. MULTA AGRAVADA.

A comprovação da ocorrência de simulação com vistas à obtenção de vantagens de natureza tributária, importa a formalização da exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos, acrescidos de multa agravada, no percentual de 150%, em nome de quem comprovadamente praticou os atos ilícitos.

PIS/COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo para fins de lançamento credor no cálculo das Contribuições do PIS e da COFINS no sistema não cumulativo está afeto à efetiva aplicação do bem ou serviço na execução da atividade da pessoa jurídica e não à prescindibilidade do gasto.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Os Conselheiros Luciano Pontes de Maya Gomes, Álvaro Almeida Filho e Leonardo Mussi votaram pelas conclusões no que se refere à nulidade por vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

EDITADO EM: 28/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Moraes Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Leonardo Mussi.

Relatório

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

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de Cofins no valor total de R\$ 7.599.564,86 (fls. 02 e seguintes) e de PIS/Pasep no valor total de R\$ 1.649.905,47 (fls. 10 e seguintes), em função das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 18 e seguintes;

A empresa apresenta impugnação (fls. 219 e seguintes), na qual alega, em síntese, que:

a) "a Recorrente celebrou contrato de prestação de serviços de assessoria tributária com a empresa Lógica Administração de Serviços Ltda.", sendo que "o objetivo do contrato era o de adquirir um planejamento tributário, por meio de um contrato de performance para exportações, o que geraria, por conseguinte, direito a créditos fiscais, visando além do caráter econômico do negócio, reduzir a carga tributária da empresa, no que concerne ao pagamento do ICMS e de impostos Federais";

b) "a Recorrente comprava grãos de soja das empresas Centúria S/A Industrial, Comercial e Agrícola e Santa Cruz Industrial, Comercial, Agrícola e Pecuária Ltda., e ordenava a realização da entrega das mercadorias na sede da empresa Rubi S/A para a realização de seu esmagamento para produção de óleo de soja e farelo de soja, cujo objetivo era a exportação, que no caso, foi realizado de forma indireta, ou seja, por intermédio de uma empresa comercial importadora e exportadora, a empresa trading Canorp — Cooperativa Agropecuária Norte Pioneiro";

c) "em todos os casos de exportação, a empresa trading exportadora Canorp Cooperativa Agropecuária Norte Pioneiro, enviava h. impugnante documentação que comprovava que as mercadorias foram efetivamente exportadas, tais como Declaração de Exportação averbada, Memorando — Exportação e Registro de Exportação (RE) com as respectivas telas 'Consulta de RE Especifico' do Sistema Integrado de Comércio (SISCOMEX)";

d) "a impugnante, dentro da lei, realizou um planejamento tributário nos moldes da norma tributária e assim o fez através de contrato com as empresas que venderiam a soja, industrializariam as mesmas e posteriormente venderiam para o exterior, tudo com a anuência e confirmação das empresas de consultoria de que houve a efetiva exportação pelas empresas tradings", assim, "em tese, se tivesse havido fraude ou simulação, e se partimos do pressuposto que não houve a exportação, isto teria se dado pelas EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS, que teriam induzido a autuada em erro";

e) "a norma antielisão somente pode abranger os casos em que os atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária". "Não é possível ao aplicador da lei desconsiderar o negócio jurídico indireto adotado pelas partes, sob o argumento—de que teria havido abuso de forma ou simulação e dissimulação, submetendo os efeitos fiscais a que se submeteria o negócio jurídico direto";

f) "todos os contratos realizados junto às empresas, Centúria S/A Industrial, Comercial e Agrícola, Santa Cruz Industrial, Comercial, Agrícola e Pecuária Ltda, Rubi e Canorp Cooperativa Agropecuária Norte Pioneiro, foram realizados respeitando a validade destes negócios jurídicos nos moldes do artigo 104 do Código Civil, vez que apresentou em todos eles, que os agentes eram capazes, o objeto era lícito e não havia proibição em lei".

g) "nos contratos de compra e venda de soja, as vendedoras eram responsáveis para a entrega da soja na empresa industrializadora, sem realizar a entrega da mercadoria em depósitos da autuada. Nos contratos de industrialização, havia expressa menção nos contratos de que a responsabilidade era do industrializador que recebera a soja do fabricante adquirida pela autuada. Por último, com relação aos

contratos de venda para o fim de exportação que a autuada realizou com a empresa exportadora trading tinha como responsável pela busca da soja já industrializada, a própria trading/exportadora CANORP";

h) "nulidade em virtude da não entrega da documentação comprobatória que serviu de base para o lançamento - restrição a ampla e defesa e ao contraditório", sendo que "quando da entrega de copia da não homologação da declaração de compensação PELO CORREIO, a documentação que serviu de suporte para a não homologação, não foi anexada ao mesmo, ou seja, não foi colocado, de forma estranha, à disposição do contribuinte". A autoridade administrativa "se reporta a diversas folhas dos autos administrativos que não foram encaminhadas para a ampla defesa da recorrente, como por exemplo citação das folhas 067 a 112 constantes no processo 19515005662/2008-60";

i) "da inexistência do MPF em virtude da ausência de emissão de ordem escrita pelo Delegado da Receita Federal de Varginha -MG para autorizar o agente fiscal a promover o reexame da fiscalização"

j) "o Agente Fiscal que lavrou o auto de infração em Sao Paulo, é incompetente em razão da matéria em virtude de não possuir a qualificação de contador, devendo ser considerado nulo de pleno direito o crédito tributário constituído"

k) "a Fiscalização Federal Mineira, se reportou em seu relatório fiscal ao processo nº 19515005662/2008-60," porém, "em momento algum, foram demonstrados documentos conclusivos da existência de operações "reais" e "fictícias" e, tampouco, qualquer indicação dos critérios ou provas usadas para se distinguir quais operações eram "reais" e quais eram "fictícias" e quais eram supostas";

l) "para comprovar a existência das operações anteriores a exportação, trazemos aos autos o comprovante que eram entregues pelas fornecedoras A. conta e ordem do Pastificio Santa Amália S/A, as mercadorias compradas para a industrialização, bem como o comprovante que as mercadorias eram entregues fisicamente ao exportador — trading também por conta e ordem do Pastificio Santa Amália S/A". "A documentação trazida no presente momento, fazem prova cabal de forma evidente, que as mercadorias existiram e transitaram fisicamente entre os estabelecimentos fornecedores, industrializadores e exportadores";

m) "da nulidade do auto de infração em virtude do erro na identificação do sujeito passivo em virtude da responsabilização pelo pagamento do tributo em caso de inexistência da exportação";

n) "da nulidade -do auto de infração em função do erro da fiscalização federal mineira em não proceder a declaração - de inidoneidade das notas fiscais da operações de exportação que considera como "fictícias" segundo as suas próprias normas";

o) "do Conceito de Fraude e sua inexistência no caso concreto, inclusive por intermédio de declaração deste Estado Federal e do Estado Mineiro", o que torna injustificável a aplicação da multa de 150%;

p) "a Receita Federal do Brasil entendeu não ser passível de utilização de crédito de PIS e da COFINS, o custos indiretos de fabricação, ou seja, viagem e estadas e custos com representantes", porém, esses gastos fazem parte da atividade da empresa;

q) "mesmo que não se aceitando o direito de crédito de PIS e da COFINS referente a despesa que o Fisco considerou como não sendo INSUMO, resta

evidente que é ilegal a restrição do direito de crédito frente ao disposto na Emenda Constitucional nº 42/2004 (posterior As Leis 10637/2002 e 10.833/2003), que instituiu o princípio da não cumulatividade do Pis e da Cofins, sendo indubitoso o direito ao crédito de Pis e da Cofins decorrente de todas as despesas";

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. NÃO CORRÊNCIA. Somente serão considerados nulos os atos em que estejam presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972.

CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento de defesa quando é facultado ao contribuinte pleno acesso à documentação que instruiu o procedimento de fiscalização, inclusive com a possibilidade de extração de cópias.

OPERAÇÕES SIMULADAS. GLOSAS DE DESPESAS.

Por se tratar de simulação de compra, industrialização e exportação de produtos derivados de soja, as despesas com industrialização devem ser glosadas.

Despesa incorrida com prestador de serviço de assessoria tributária, sobre operações fictícias com soja, não se caracteriza como necessária atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, condição para ser aceita como dedutível.

MULTA AGRAVADA. A infração à legislação tributária praticada com evidente intuito de fraude impõe a aplicação de multa de ofício qualificada.

CONTRIBUIÇÃO PARA À COFINS E PIS/PASEP. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS.

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e Cofins é aquele previsto na legislação de regência.

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

Requer a decretação de nulidade da decisão de primeira instância por não ter enfrentado as questões levantadas na impugnação. Afirma que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento "esqueceu" de pronunciar-se sobre a alegação contida na impugnação, dando conta de que a Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais – II Procuradoria de Dívida Ativa e da Delegacia de Poços de Caldas sobre a existência da soja - Fls no 453.

Repete que o Agente Fiscal está impedido de executar qualquer serviço de natureza contábil.

Que o Fisco não colocou à disposição da recorrente, nos moldes do artigo 9º do Decreto 70.235, a íntegra do auto de infração guerreado.

Que a Administração Tributária não pode se eximir de calcular o montante devido ao realizar o lançamento. Entende que não *existem provas das "irregulares dos outros meses"*, já que o trabalho foi feito por amostragem.

Considera que *“em momento algum, foram demonstrados documentos conclusivos da existência de operações "reais" e "fictícias" e, tampouco, qualquer indicação dos critérios ou provas usadas para se distinguir quais operações eram "reais" e quais eram "fictícias" e quais eram supostas”*.

Que não foi observado o procedimento determinado pela Portaria MF 187/93 para declaração de inidoneidade da documentação fiscal.

Que o artigo 188 do Regulamento do IPI atribui responsabilidade à empresa comercial exportadora que em determinado prazo não efetuar a exportação.

Que o Termo de Verificação Fiscal do presente Auto de Infração, cuja multa é no percentual de 75%, tem relatório de mesmo conteúdo do auto de infração 19515.005662/200860, que foi constituído com multa de 150%.

Alega que a aprovação de solicitação de transferência/utilização de crédito acumulado pelo Fisco Estadual constitui *“práticas reiteradas da Administração Fazendária, ou seja, reconhecimento da conduta do contribuinte, autorizando sua prática, o que constituiu, evidentemente, norma, nos moldes do artigo 100, III do Estatuto Tributário Brasileiro”*.

Que as comerciais exportadoras lhe enviavam as Declaração de Exportação averbadas, Memorando de Exportação e Registro de Exportação (RE), com as respectivas telas "Consulta de RE Especifico" do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), razão por que suponha que as operações estavam sendo regularmente realizadas.

Considera que houve reexame de um mesmo período de apuração sem a devida autorização da autoridade competente para tanto.

Aduz que a *“única possibilidade legal que a Fiscalização possui para não emitir o Mandado de Procedimento Fiscal, está prevista no artigo 5º e 11 da Portaria no 3.007 de 26/11/2001, em caso de contrabando e descaminho sendo que mesmo assim, depois de 5 dias, deverá iniciar o MPF”*.

Que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora faz *“declaração expressa que quem teria produzido os papéis onde constavam as informações fictícias foram os assessores tributários do contribuinte E NÃO O CONTRIBUINTE — PASTIFICIO SANTA AMÁLIA S/A”*.

Por fim, requer seja admitida a utilização de crédito de PIS e da COFINS para as despesas incorridas com os representantes comerciais e promotores de venda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso

voluntário.

A afirmação citada pela autuada de que a Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais teria atestado a existência da soja, está respaldada em documento incluído pela própria empresa às folhas 898 e seguintes.

Como se lê, à folha 899 encontra-se a afirmação dando conta de que “a soja existe”. Contudo, a folha 899 não é a folha seguinte do documento da folha 898, de lavra da Advocacia Geral do Estado, II Procuradoria da Dívida Ativa, do que resulta impossível determinar em que contexto essa afirmação é feita, já que ausente o texto que lhe precede. Inclusive, à folha 898 consta informação com o seguinte teor.

Antes da análise das alegações da autora, deve-se destacar que as autuações decorreram do não pagamento do ICMS, sendo todas essas infrações consequência de fatos gravíssimos, quais sejam.

- a) não comprovação de exportações de derivados de soja,
- b) clonagem e adulteração de notas fiscais de exportação; e, por fim,

Veja-se que o conteúdo do documento não parece tender no sentido da inocorrência das infrações. Ao contrário, confirma os fatos e qualifica-os como gravíssimos.

Também há referência às alegações da autora. Não havendo como conhecer o texto que precede a afirmação de que a soja existe, admissível cogitar que trata-se de uma referência a uma afirmação feita pela própria empresa.

Independentemente disso, ainda que fosse cabalmente comprovada a existência da soja, como quer fazer crer a recorrente, não vejo como isso poderia modificar a circunstância de que as exportações não foram realizadas, mediante artifício doloso, envolvendo clonagem e adulteração de documentos, como está registrado no próprio documento apresentado pela defesa.

Quanto às informações supostamente feitas pela Secretaria da Fazenda de Poços de Caldas (folha 900 e seguintes do processo), primeiro, necessário dizer que não há provas de que sejam, de fato, de autoria daquele Órgão, já que não se encontra nenhuma identificação nas peças apresentadas. A despeito disso, ainda que se admita que tenham sido lavradas por quem se afirma, o fato é que elas não tem o propósito de atestar a regularidade das operações praticadas pela autuada, mas sim de demonstrar a precaução do Órgão Fiscalizador, ao declarar que, pela ausência de provas, interpretou os fatos da maneira mais favorável à recorrente. Como pode ser visto na leitura destes documentos, o autor fez questão de ressaltar que “*o fisco poderá iniciar novo procedimento fiscal para recuperar a diferença entre o imposto creditado pela aquisição da soja e o incidente pela não comprovação das operações de exportação, tão logo a inidoneidade fique provada*”.

Da mesma forma, impertinente e sofismada a alegação de que a mercadoria existe baseada no fato de que o “Auto de Infração nº 01.000151374-55, assinado pelos fiscais José Roberto Carvalho, MASP 260806-5 e José Carlos Correa Masp 270995-4”, constar declaração dando conta de que a mercadoria continua em poder de terceiros. Veja-se como os fiscais descrevem os fatos desde o início.

INTIMADA ATRAVÉS DO TIAF Nº 10.050001257.86 A ENTREGAR
DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DAS OPERAÇÕES, NOTADAMENTE
OS SEGUINTE:

(...)

PARA ATENDER A INTIMAÇÃO A AUTUADA PROTOCOLIZOU EM 13.10.2005, SOB O NR. 93-5184, DOCUMENTO ANEXO, NÃO APRESENTANDO DOCUMENTOS LISTADOS NOS ITENS SUPRACITADOS.

DESTA FORMA FICOU EVIDENTE QUE A MERCADORIA CONTINUA EM PODER DE TERCEIROS, POIS A AUTUADA NÃO EMITIU QUALQUER DOCUMENTO FISCAL PARA ACOBERTAR A SAÍDA DESTA MERCADORIA, SEJA A TÍTULO DE VENDA OU DE ARMAZENAGEM. VIDE O GRÁFICO DAS OPERAÇÕES REALIZADAS EM ANEXO. DIANTE DOS FATOS EXIGE-SE O ICMS E MULTAS SOBRE O MONTANTE DE R\$ 51.963.470,40 (...)

As afirmações contidas no Auto de Infração lavrado pela Fiscalização Estadual destinam-se à comprovação do cometimento de uma infração à legislação estadual por falta de comprovação das operações declaradas, o que em nada favorece à defesa.

Quanto à omissão da Delegacia da Receita Federal em manifestar-se acerca do assunto, é preciso observar que a defesa apresentada pela contribuinte é bastante extensa, sendo admissível que algum aspecto não seja objeto de manifestação.

Quanto a isso, reproduzo excerto do voto do Presidente desta Segunda Turma da Primeira Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, o i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.

Não é exigível, portanto, que o julgamento enfrente separadamente todas as questões aduzidas, basta que, em conjunto, explicite sua convicção acerca da sua procedência ou não.

Quanto a esse aspecto, diz o art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93)

Como é possível perceber, a legislação não determina que o julgador enfrente todos os argumentos, a expressão “todos” só é empregada com relação aos autos de infração ou notificações de lançamento.

Importante destacar que, na mesma linha, postula o art. 535 do Código de Processo Civil:

Art.458.São requisitos essenciais da sentença:

I- o relatório, que conterá os nomes das partes, a suma do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II- os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III- o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões, que as partes lhe submeterem.

Nesse sentido, remansosa é a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento dos EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg nos Embargos de Divergência em REsp Nº 665.454 – CE, assim ementado¹:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA DEVOLUTIVIDADE. TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM.

1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisor, não há como prosperar, porquanto inócenas as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. Precedentes da Corte Especial: AgRg nos EDcl nos EREsp. 693.711/RS, DJ 06.03.2008; EDcl no AgRg no MS 12.792/DF, DJ 10.03.2008 e EDcl no AgRg nos EREsp 807.970/DF, DJ 25.02.2008

2. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.”(negritei)

Evidentemente, analisar as diferentes (e mutuamente excludentes) versões dos fatos e concordar com as conclusões do Fisco implica necessariamente discordar, ainda que por via oblíqua, das alegações da impugnante.

A avaliação da correção ou não da decisão do órgão julgador *a quo* é providência a ser adotada quando da análise do mérito do recurso e poderá eventualmente conduzir à insubsistência da exigência, hipótese que não se confunde com a nulidade do feito.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é, sim, competente para realização de todos os procedimentos necessários à efetivação do lançamento. Trata-se de matéria sumulada no âmbito deste Tribunal Administrativo.

Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Equivocada a interpretação sugerida pela recorrente ao comando contido no artigo 9º do Decreto 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748/93.

Veja-se a seguir que a Lei determina que o auto de infração ou a notificação de lançamento sejam instruídos com todos os documentos necessários à comprovação do ilícito, jamais que deles seja dada cópia ao autuado.

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Não vejo como prosperar a reclamação de que não teria como “saber se por exemplo os valores lançados no auto de infração estão em consonância com esta

¹ Ministro Luiz Fux, DJ: 25/05/2009

documentação de folhas 117 a 206”, afinal, não consta que tenha sido negado acesso ao auto de infração à recorrente. Bastava que fosse até a repartição e pedisse vista dos autos ou requisitasse cópia.

Também não há que se falar em cálculo de valores feitos por amostragem. A fiscalização demonstra claramente no auto de infração de que modo procedeu ao cálculo do montante devido, fazendo, inclusive, remissão às planilhas onde eles podem ser conferidos, como segue.

11.1. Os valores dos saldos de créditos acumulados, inexistentes, e informados nos DACTON oriundos das glosas das exportações fictícias, foram utilizados indevidamente para quitar os próprios débitos da COFINS e do PIS dos períodos 07 a 12/2005, conforme apurados nos trabalhos fiscais por meio dos Demonstrativos dos Créditos Indevidos do PIS e da COFINS - Mercado Interno e Mercado Externo períodos 7 a 12 de 2005, fls. 023 e 024.

11.2. Como resultado do descrito no item acima, foram desconsiderados por esta fiscalização, conforme demonstrados nas planilhas de fls. 23 e 24, os descontos dos créditos da COFINS e do PIS efetuados pela empresa, respectivamente nas linhas 21 das Fichas 17B e 11B do seu DACTON, por serem referentes aos saldos de créditos dessas exportações fictícias, créditos esses apurados com base nos bens e serviços utilizados como insumos no Mercado Externo, informados pelo contribuinte nas linhas 02 e 03 das Fichas 06 e 12 dos DACTON nas colunas Receita de Exportação e referentes as notas fiscais de compra de soja em grãos para vendas no exterior e as notas fiscais de serviços de industrialização para vendas no exterior relacionadas nas planilhas então apuradas nos processos nº 19515.005662/2008-60 e 10660.720328/2010-14.

11.3. As referidas glosas dos períodos anteriores ocasionaram a lavratura dos Autos de Infração da COFINS e do PIS não cumulativos referentes as diferenças de COFINS e PIS a Pagar nos períodos julho a dezembro de 2005 em consequência das inexistências dos saldos de créditos acumulados dos períodos anteriores transportados para os DACTON dos respectivos meses, por serem oriundos do Mercado Externo, e originados das exportações fictícias já referidas, conforme Demonstrativos dos Créditos Indevidos do PIS e da COFINS - Mercado Interno e Mercado Externo períodos 07 a 12 de 2005, fls. 023 e 024.

Os documentos que demonstram a existência de operações reais e fictícias estão textualmente citados no Termo de Verificação lavrado pela fiscalização de São Paulo. Depreende-se do relato feito pela fiscalização que, em contato com diversas Alfândegas e Portos foi possível obter as verdadeiras notas fiscais correspondentes às exportações que a autuada dizia estar realizando. Abaixo excerto extraído do Termo de Verificação lavrado pela fiscalização.

Ocorre que, através de Alfândegas e Portos obtivemos cópias das verdadeiras notas fiscais que fizeram parte dos processos de exportação que a SANTA AMALIA alega terem sido de produtos por ela vendidos. Tais notas têm idêntica numeração, descrevem operações de exportação efetuadas nas mesmas datas, dos mesmos produtos, de idênticos destinos, mas de quantidades e valores diferentes. E comprovam exportações realizadas pela CANORP e pela AXIS, de produtos adquiridos, na verdade, da COINBRA INDL. E EXP. LTDA., CNPJ nº 05.111.258/0002-60, da IMCOPA COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA., CNPJ nº 03.862.106/0001-92, da BIANCHINI S/A IND. COM. E AGRICULTURA, CNPJ nº 87.548.020/0020-42, da IMCOPA IMP. EXP. E IND. DE OLEOS LTDA., CNPJ nº 78.571.411/0001-24, da COINBRA COMÉRCIO E PROCESSAMENTO DE GRÃOS E OLEAGINOSAS LTDA., CNPJ nº 05.560.892/0004-41, da COMÉRCIO E INDÚSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA

S/A, CNPJ nº 47.067.525/0097-50 e no 47.067.525/0133-58, e da ADM DO BRASIL LTDA., CNPJ no 02.003.402/0009-22, nº 02.003.402/0024-61, nº 02.003.402/0034-33, nº 02.003.402/0046-77, no 02.003.402/0051-34 e nº 02.003.402/0057-20 (anexo II - fls. 419 a 1081).

Há inúmeros protestos dirigidos à utilização do termo “em tese” pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal.

“Por que em tese? A operação existiu ou não existiu? Os derivados de soja seriam ou foram encaminhados? A soja foi comprada ou supostamente comprada? A soja transitou ou teria transitado pelo estabelecimento da fiscalizada?”, afirma a recorrente.

Ora, admitamos que a locução em tese não tenha sido a mais apropriada. O que muda com isso? E se os derivados de soja foram ou não encaminhados e a soja comprada ou supostamente comprada? Nada disso faz real diferença. O que está em questão é a adulteração de documentos fiscais com vistas à simulação de operações para obtenção de créditos. Quanto a isso, contudo, não se identifica nada no recurso voluntário que ofereça qualquer esclarecimento.

É claro que não se exige a adoção do procedimento definido pela Portaria MF 187/93 sempre que a fiscalização desconsidera determinada operação e os documentos fiscais correspondentes. A Portaria tem por escopo a prevenção de uso de documentação inidônea, frequentemente emitida por empresas inexistentes de fato (como pode ser observado da leitura dos incisos I a III do artigo 3º abaixo transcrito). Não se trata de procedimento que deva ser observado em todas ações fiscais, muito menos de requisito de validade das constatações da Fiscalização Federal.

Art. 3º Com base no procedimento administrativo a que se refere o art. 1º e mediante Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal, publicado no Diário Oficial da União, será declarado ineficaz, para todos os efeitos tributários, o documento emitido em nome de pessoa jurídica que:

- I - não exista de fato e de direito; ou
- II - apesar de constituída formalmente, não possua existência de fato, ou
- III - esteja desativada, extinta ou baixada no órgão competente.

Parágrafo único - O Ato de que trata este artigo, quando referente à pessoa jurídica mencionada nos incisos II e III, deverá declarar a data a partir da qual são considerados tributariamente ineficazes os documentos por ela emitidos, bem como o cancelamento da correspondente inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Quanto à responsabilidade tributária definida em Lei às empresas comerciais exportadoras que não efetivarem a exportação das mercadorias até determinado prazo, é óbvio que aplica-se apenas aos casos de operações reais de venda de mercadoria a empresas nestes termos constituídas com o fim específico de exportação e não no caso de simulação de exportação com emissão de documentação fiscal falsa e adulteração de registros de exportação.

Ademais, o Código Tributário Nacional personaliza a responsabilidade tributária nos casos em que se constata a presença do dolo na infração cometida.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Equivoca-se a recorrente quando alega impropriedade nas multas aplicadas, com o que requer, mais uma vez, a nulidade do auto de infração.

O Termo de Verificação Fiscal do presente Auto de Infração baseia-se, de fato, no Termo de Verificação lavrado pela fiscalização de São Paulo, na parte que diz respeito à constatação de fraude na exportação, mas deixa muito claro que, nestes casos, aplica a multa de 150%, aplicando a de 75% em relação ao crédito decorrente da desconsideração de insumos adquiridos no mercado interno, como a seguir a reprodução do Relatório Fiscal confirma.

Da Qualificação da Multa Lançada

15. Será aplicada a multa qualificada de 150% prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/99 e .§ 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, em relação as diferenças de COFINS e PIS a pagar dos meses de julho a dezembro de 2005 derivadas da inexistência dos créditos oriundos do mercado externo, que se baseou na intenção dolosa e reiterada da fiscalizada, em tese, de fraudar os cofres públicos identificada na operação "performance de Exportação" acima descrita e que gerou créditos indevidos de COFINS e PIS, intencionalmente utilizados pelo contribuinte por anos consecutivos em suas declarações.

16. Já as diferenças de COFINS e PIS a pagar em consequência das glosas dos créditos no mercado interno apuradas nos meses de julho a dezembro de 2005 e transferidas para o auto de infração incidirão multa lançada de 75% nos termos do artigo 10, § único, da Lei Complementar nº 70/91, e artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Desnecessário empreender qualquer esforço para demonstrar que eventual homologação do Fisco Estadual ou mesmo Federal das práticas delituosas da contribuinte não constituem práticas reiteradas da Administração Fazendária para fins de aplicação do disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Se houve aquiescência do Órgão Estadual, certamente foi porque desconhecia a operação dissimulada. Da mesma forma, é desprovido de qualquer razão a alegação de que a emissão de comprovante de exportação pela Secretaria da Receita Federal tivesse o condão de eximir a empresa de responsabilidade. Como se extrai do teor dos Termos de Verificação lavrados pelo Fisco Federal, a autuada utilizou-se de documentos de exportação de outras empresas para simular operações de exportação suas.

Não há que se falar em reexame de um mesmo período. As Contribuições Sociais neste processo exigidas não haviam sido exigidas em nenhum outro procedimento. Houvessem sido, e estaríamos diante de exigência em duplicidade, jamais de reexame.

No que diz respeito à preliminar de nulidade do auto de infração arguida pela recorrente, pela falta de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, deve ser considerado o que preceitua o Decreto 70.235/72 e alterações posteriores.

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

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

Decreto 70.235/72

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

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

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

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

De plano, destaca-se que a fase litigiosa do procedimento, como ninguém desconhece, inicia-se com a impugnação ao auto de infração, nos termos do Decreto 70.235/72.

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

A legislação pátria garante ao contribuinte, a partir deste momento, o direito de contraditar a exigência especificada no auto de infração, assegurado-lhe o acesso aos autos, a obtenção de cópias, o direito a requerer perícias e o duplo grau de jurisdição, em decisões

proferidas por colegiados compostos por servidores que não participaram do procedimento fiscal que deu origem à autuação e, em segunda instância, em composição paritária, na qual integram o Colegiado, em igualdade numérica, representantes da Fazenda Nacional e representantes dos contribuintes.

Assim sendo, antes de adentrar à questão específica do Mandado de Procedimento Fiscal, é de se questionar, liminarmente, se haveria como considerar que supostas falhas acontecidas ainda na fase de formalização da exigência pudessem acarretar a preterição do direito de defesa do contribuinte. Se uma vez que impugnado o auto de infração, instaura-se a fase litigiosa do procedimento, na qual serão apreciadas as contestações da defesa, como então cogitar-se de preterição ao direito de defesa antes de que essa fase tenha iniciado?

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

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

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

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

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. (grifei)

(...)

O artigo 11 especificava situações em que o MPF não seria exigido, incluindo a dispensa para os casos de procedimentos realizados dentro da repartição: de revisão aduaneira e de lançamento suplementar de revisão das declarações prestadas pelo contribuinte. Nessas duas hipóteses para as quais a dispensa foi prevista há em comum o fato de que o contribuinte é autuado em decorrência de um procedimento interno, praticado pela autoridade competente, sem a necessidade de intimação prévia para obtenção de documentos.

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

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

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

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

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

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

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 10.593/2002, com alterações posteriores, disciplina atualmente a investidura no cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e especifica as competências dentro da Carreira.

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

"Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil

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

"Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (grifos meus)

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

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

Necessário, então, que se indague sobre as situações nas quais, no exercício da atividade profissional, o Auditor-Fiscal exerce a atribuição à qual está vinculado por força de lei, sem que tenha sido emitido o documento que, nos termos da Portaria Ministerial, instaura o procedimento em si. Estaria o procedimento compulsoriamente praticado fadado à declaração de nulidade pela ausência do correspondente do Mandado de Procedimento Fiscal? Ou, por outro lado, a ausência do mesmo importaria em considerar-se o procedimento não instaurado, já que, nos termos da Portaria 1.265/99, a instauração se dá com a emissão do Mandado?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portaria SRF 1.265/72

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. *(grifei)*

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

Decreto 70.235/72

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

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada

Trata-se, contudo, de um falso dilema, e a compreensão do significado e alcance de cada norma permite resolvê-lo, assim como à controvérsia de que aqui nos ocupamos.

Como já foi referido antes, a Portaria 1.265/99, propunha-se, como ainda se propõe hoje a Portaria 4.066/07, à organização das atividades de fiscalização do contribuinte, desde a fase de planejamento até a de execução, conferindo às mesmas novos instrumentos de controle interno e externo.

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

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

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

Na data de emissão do MPF, considera instaurado o procedimento fiscal para todos os fins de controle interno da unidade local da Secretaria, mas o procedimento somente trará consequências para o contribuinte (a perda da espontaneidade, por exemplo) a partir do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente e cientificado ao mesmo. Até então, o instituto da espontaneidade continua a disposição do administrado. Uma vez cientificado o contribuinte, independentemente de haver ou não MPF emitido o contribuinte perde a espontaneidade.

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

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

No que diz respeito à “declaração expressa” que teria sido emitida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, eximindo a recorrente de responsabilidades, de se considerar que, a uma, não há qualquer prova nos autos de que isso tenha de fato ocorrido e, a duas, se de fato ocorreu, não há como saber em que contexto isso aconteceu. Por outro lado, é consabido que os julgamentos são independentes e autônomos. No vertente caso, não vejo razões para entender que a empresa não estivesse envolvida nas fraudes de que é acusada.

No mérito, no tocante à exclusão do crédito do PIS e da COFINS nas operações realizadas no mercado interno decorrente dos gastos com os representantes comerciais e promotores de venda, penso que melhor sorte não assiste à recorrente.

É que o conceito de insumo não está afeto à prescindibilidade da despesa para efetivação do negócio, mas à proximidade do gasto com a execução da atividade. Diversas despesas administrativas podem ser imprescindíveis ao funcionamento da empresa, mas não

Processo nº 10660.721324/2010-45
Acórdão n.º **3102-01.364**

S3-C1T2
Fl. 10

poderão ser consideradas insumos para fins de aproveitamento de crédito na apuração das Contribuições devidas.

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

Sala de Sessões, 26 de janeiro de 2012.

Ricardo Paulo Rosa – Relator.