



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Recurso nº : 128.799
Acórdão nº : 301-31.806
Sessão de : 18 de maio de 2005
Recorrente : GE CELMA S/A.
Recorrida : DRJ/JUIZ DE FORA/MG

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. Implicam nulidade a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 79.235/72 e no artigo 53 da Lei 9.784/99, relativas a atos proferidos com cerceamento do direito de defesa ou por pessoa incompetente, bem como aqueles eivados de vício de legalidade. Não demonstrada a ocorrência de tais circunstâncias, não há que se falar em nulidade.

PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. A instituição do MPF visa ao melhor controle administrativo das ações fiscais da Secretaria da Receita Federal; no entanto, tal disciplinamento dirigido aos recursos humanos daquele órgão não pode ser entendido como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional, nos exatos termos do que dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142. O Auditor Fiscal da Receita Federal, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o Lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional, em função de determinada portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores do Código Tributário Nacional.

Preliminares de nulidade rejeitadas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS. As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

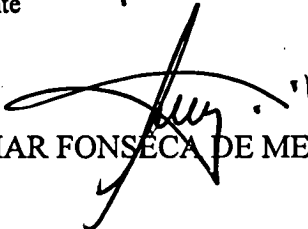
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar as preliminares de nulidade, vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, Helenilson Cunha Pontes, suplente, e Carlos Henrique Klaser Filho. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Helenilson Cunha Pontes, suplente, e Carlos Henrique Klaser Filho. O Conselheiro Luiz Roberto Domingo fará declaração de voto.

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente



VALMAR FONSECA DE MENEZES
Relator

Formalizado em: 08 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Atalina Rodrigues Alves e José Luiz Novo Rossari.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir.

“Em julgamento o auto de infração de fls. 2/5, lavrado em consequência da constatação de entrada irregular de mercadoria estrangeira no território nacional.

O enquadramento legal da multa aplicada deu-se com base no disposto no art. 463, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Atingiu o crédito tributário o montante de R\$ 29.774,65.

Assim se resume o RELATÓRIO DE ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL (fls. 6/8):

“O Auditor Fiscal da Receita Federal, signatário desta, diligenciou no estabelecimento do contribuinte GE CELMA S/A, (...), visando verificar a regularidade das mercadorias (peças) objetos do processo de número 10715.003290/2001-30 (...), originário da Alfândega do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, no qual o contribuinte solicitou, em 13.01.2001, a inclusão de uma mercadoria denominada “espaçador, p/n 773173, s/n SY0654”, na DI 01/0137616-7 (...) registrada naquela repartição e já desembaraçada em 09.02.2001, DI através da qual o contribuinte haveria reimportado outra mercadoria com a mesma denominação: “espaçador”, p/n 773172, s/n JT7671, conforme descrição das mercadorias na DI em questão, que teriam sido exportadas temporariamente para reparo, através do DSE 2000078276/3 (...).

Constatado que o contribuinte remeteu as mercadorias estrangeiras em questão (parte de turboreator ou turbocompressor) ao exterior para conserto, comprovando seu estado “defeituoso” (...).

Constatado que o contribuinte acima qualificado possuía mercadorias de origem estrangeira, objeto de exportação temporária, inclusive as mercadorias objeto deste, sem comprovação da importação regular destas mercadorias, anteriormente à exportação temporária das mesmas, tendo o contribuinte se recusado textualmente a comprovar a origem das mercadorias exportadas temporariamente, conforme resposta à intimação, (...), tendo sido o mesmo autuado por embarço através de auto de infração (...) lavrado em 25.10.2001.

A retirada das peças era ignorada, assim como a destinação dada às mesmas, até a data em que o contribuinte foi intimado a informar a existência e localização das peças retiradas de 6 turbinas objeto de conserto, já reexportadas de volta ao cliente no exterior **sendo omitida a retirada das peças**, tendo sido constatado que as peças encontravam-se irregularmente “guardadas” no estabelecimento do contribuinte, após já expirado o prazo de reexportação das turbinas às quais pertenciam, comprovando a utilização indevida das mesmas pelo contribuinte, as citadas peças foram retidas conforme procedimento em curso.

(...)

O fato de estarem as peças, objeto deste, defeituosas, anteriormente à sua exportação temporária, se vincula ao procedimento adotado pela empresa de remeter ao exterior peças “defeituosas” retiradas de turbinas em regime de admissão temporária, e reaplicá-las “reparadas” nos serviços de outras turbinas, omitindo dolosamente a existência e comercialização destas peças (...).

O feito fiscal foi contraditado pela impugnação de fls. 150/152, que merece o seguinte resumo:

“Na condição de empresa do setor aeronáutico, a GE CELMA Ltda., promoveu a reimportação de mercadorias que foram despachadas ao exterior através de exportação temporária, todo esse ciclo tendo acontecido na jurisdição da Alfândega do Aeroporto do Galeão (AIRJ).

Ressalte-se, por oportuno, que a empresa autuada, (...), teve em 1999, uma concessão de um tratamento especial, que traduziu-se em um processo genérico envolvendo o ciclo de exportação temporária para conserto, reparo ou restauração de bens típicos da atividade empresarial que desempenha, o que foi consignado através do processo 10.715.008155/99-87, que consta do processo supra mencionado às fls. 144 a 148.

(...)

Ocorre que por ter sido a DI 00/0137616-7, parametrizada e desembaraçada no canal “amarelo” quando da reimportação, a empresa ora impugnante recorreu ao único expediente legal que lhe possibilitaria retificá-la, promovendo o pedido à jurisdição competente para tal, o que suscitou a abertura de um processo de nº 10715.003290/2001-30, isto em 13 de março de 2001.

Após tramitação regular na jurisdição do AIRJ, o processo foi interrompido, por fazer-se necessário o encaminhamento do mesmo

à DRF-NOVA IGUAÇU com o objetivo de que fosse efetuada diligência no estabelecimento da empresa visando confirmar, através de registros de entradas e saídas e/ou outros meios considerados adequados, a entrada e a existência física da mercadoria da fatura comercial 87490 (1 espaçador p/n 773173, s/n SY0654) e a adoção de medidas cabíveis(...).

Corroborando com o acima exposto resta cristalina a informação ainda vinculada ao processo 10715.008422/00-77, onde a própria Chefia do SEANA-DRF NOVA IGUAÇU em 27/07/2001, fl. 51, exara despacho para que as providências solicitadas às fls.27, fossem tratadas com emissão de FM 2 (...), que s.m.j. traduz-se na emissão de Mandado de Procedimento Fiscal para amparar diligência (MPF-D).

Pois bem, admitindo-se a existência do Mandado de Procedimento Fiscal-D, que não figura nos autos e, até as suas referências no conjunto de documentos que compõe o auto de infração que ora se combate, composto de 179 fls., que deste tenha tomado conhecimento a empresa diligenciada, faz-se mister que se chame a atenção que existe todo um acervo normativo que regulamenta ações fiscais, dais quais emerge a Portaria SRF 1265/99 (...). Urge que se diga não se tratar das hipóteses de procedimento fiscal realizadas no curso do despacho aduaneiro, tampouco aquelas caracterizadas de caráter interno, de revisão aduaneira, situações que não são acobertadas pela aludida portaria (...).

(...)

Às fls. 04, (...), o número do MPF aparece rasurado e foi entregue pelo AFRF responsável pela autuação ao preposto da empresa atuada, inexplicavelmente.

Às fls. 129, (...), no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, no campo destinado ao número do MPF aparece este também rasurado.

Já neste ponto faz-se mandatório que o auto de infração em comento, por carecer de legitimação para prosperar, por vício que o expõe a necessária declaração de nulidade “ex-officio”, uma vez que não há quaisquer evidências de que o trâmite que se impõe à autoridade fiscal tenha sido cumprido o que suscitou a extinção do MPF por decurso dos prazos que restam elencados nos artigos 12 e 13 do dispositivo legal avocado.

(...)

Observa-se em todo o contexto em que se deu a autuação que inclusive resta sumarizado no “relatório conclusivo” de fls. 6 e 8,

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

que o AFRF autuante, firma um convencimento de que a empresa utiliza-se de procedimentos quanto à origem das peças, anteriormente à exportação temporária, fato este que extrapola o objetivo da diligência requerida pelo AIRJ.

É notório que o AFRF autuante extrapolou de sua competência de fiscalização a adentrou para uma “investigação” acerca dos regimes de admissão e de exportação temporária de bens, ultrapassando os limites do acervo normativo aduaneiro (...).

Não há provas tampouco omissão da empresa quanto a não fornecimento de informações, até porque todas as informações solicitadas e que diziam respeito, especificamente, à diligência foram respondidas e comprovadas, inobstante se a referida peça já tivesse sido aplicada em uma turbina, quer estivesse ainda disponível para uso futuro, todas as informações foram formalmente respondidas, mesmo que no entender do autuante ter havido “embaraço” à sua atividade fiscal, o que não concorda a autuada.”

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 28/09/2000, 11/10/2000

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF-F (fiscalização) deve ser emitido nas ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias. Como versa o presente caso de crédito tributário constituído pela inobservância da legislação aduaneira, inquestionável se mostra a emissão do MPF-Fiscalização.

MULTA REGULAMENTAR. A constatação da entrada irregular de mercadoria no território nacional enseja a aplicação da multa prevista no artigo 463, inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998.

Lançamento Procedente”

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme petição de fl. 234, inclusive repisando argumentos, nos termos a seguir dispostos, alegando que:

COMO PRELIMINARES:

- A decisão recorrida padece de nulidade em razão de que:
 - a turma julgadora concordou com os argumentos da recorrente, reconhecendo expressamente que a inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal macula de nulidade todos os atos realizados pelo autuante, citando trecho daquele *decisum*;
 - deixou de anular todo o procedimento fiscal apenas por “desconhecer” o fato de que o MPF e o Auto de Infração têm a mesma data de ciência;
- O presente procedimento fiscal é nulo visto que os atos fiscalizatórios e a lavratura do auto de infração foram praticados anteriormente à necessária abertura do Mandado de Procedimento Fiscal, ocorrendo cerceamento do seu direito de defesa, assegurado constitucionalmente e pelo Decreto 70.235/72;

COMO RAZÕES DE MÉRITO:

- DO RECONHECIMENTO PELA SRF QUANTO À EQUIVALÊNCIA ENTRE OS PRODUTOS IMPORTADOS E OS EXPORTADOS PARA EXTINÇÃO DOS REGIMES DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA PARA COMPONENTES DE AERONAVES:
 - Por razões de econômicas e concernentes ao seu processo industrial, a recorrente procedeu à substituição os referidos espaçadores defeituosos por outros que estavam em seu estoque; a imensa maioria das peças recebidas pode ser recondicionada pela própria recorrente, enquanto outras precisam ser trocadas ou devolvidas ao fabricante para reparação fora do Brasil;
 - Todo o procedimento é regularmente registrado nos controles contábeis e extra-contábeis da recorrente;
 - Na Instrução Normativa no. 174 de 2002, a Receita Federal expressamente reconhece a legitimidade do procedimento da recorrente, ou seja, da equivalência entre os produtos importados e exportados de partes, peças e componentes de aeronaves para reparo, para fins de extinção dos regimes de importação temporária;
 - Requer a aplicação desta Instrução Normativa para os eventos anteriores à sua edição, por força do disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

1. DAS PRELIMINARES DE NULIDADE:

1.1 – DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA:

Ao contrário do que entende a recorrente, o trecho da decisão recorrida que menciona, não afirma expressamente que a ausência do MPF macularia todo o procedimento fiscal. Senão, vejamos a transcrição literal daquele excerto:

“Além disso, é o MPF-F que confere legitimidade à constituição de crédito tributário ou à apreensão de mercadorias. Inexistente tal mandado, poderiam até ser questionados os procedimentos realizados pelo autuante no sentido de examinar o pedido de alteração da DI 01/0137616-7 e, posteriormente, de lavrar o auto de infração motivador da presente lide.”

Observe-se que aquela autoridade apenas menciona que poderia haver questionamento no sentido exposto, o que afasta razão à contribuinte.

Não há, pois, que se cogitar de nulidade da decisão recorrida, com base nesta alegação, por não havido nenhuma agressão ao artigo 59 do Decreto 70.235/72, bem como ao artigo 53 da Lei 9.784/99, dispositivos que relacionam as hipóteses de nulidade de atos processuais administrativos.

1.2 – DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL POR FALHAS RELATIVAS AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL, CONSEQUENTE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

Quanto à argumentação da recorrente de que houve falhas quanto às normas do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, esta não merece ser acolhida, conforme demonstrar-se-á seguir:

O Mandado de Procedimento Fiscal disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, consiste em uma ordem específica emitida por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal para que servidor (es) a ela subordinado (s) proceda (m), no caso de fiscalização, à verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

contribuições administrados pela SRF, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, e, se for o caso, à constituição do crédito tributário devido ou à apreensão de mercadorias em situação irregular.

O Mandado de Procedimento Fiscal tem por escopo o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal, das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal. Por outro lado, o Mandado de Procedimento Fiscal visa também a permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra ele instaurada, pois, dentre outros dados, o MPF informa a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução dos trabalhos fiscais, além do código de acesso à Internet que possibilita identificar a procedência do MPF.

Tal instituto, no entanto, por ser media meramente disciplinadora visando à administração dos trabalhos de fiscalização, não pode se sobrepor ao que dispõe o Código Tributário Nacional acerca do lançamento tributário.

“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.”

Por outro lado, a competência funcional para lavratura do auto de infração decorre do disposto na Lei nº 2.354/54, in verbis, dispositivo constante do Regulamento do Imposto de Renda/94:

“Art. 950 A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354/54, art. 7º, e Decreto-lei nº 2.225/85).

Art. 951 Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354/54, art. 7º).

Art. 960 Sempre que apurarem infração das disposições deste Regulamento, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal.” (grifos acrescidos)

Posteriormente, por alteração legal estrutura da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, a denominação do cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional passou a ser Auditor Fiscal da Receita Federal.

O auto de infração, que constitui o crédito guerreado foi procedido com observância das disposições do Código Tributário Nacional, lavrado por pessoa competente para tal, com adequada capitulação legal dos fatos e tendo sido garantido à autuada todos os meios de defesa previstos na Legislação de regência.

Por fim, mas não menos importante, cabe a análise do artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972, que assim dispõem:

Art. 59. São nulos:

I Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II Os despachos e decisões proferido por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

§§- omissis.

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.

A teor desse dispositivo, as irregularidades que tornariam nulo o lançamento fiscal resumem-se aos casos de atos e termos lavrados por servidor incompetente, ou aos de despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com cerceamento do direito de defesa. Afora as hipóteses retrocitadas, as demais irregularidades que possam vir a ocorrer no processo fiscal não acarretariam nulidade do lançamento fiscal, nos termos deste dispositivo legal.

Também não se dá a hipótese de aplicação do artigo 53 da Lei 9.784/99, que estabelece o dever da administração de anular os seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade.

Não há por que, com base em alegação de descumprimento de uma Portaria dirigida à administração dos recursos humanos de fiscalização, que se macular o procedimento fiscal de nulidade.

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

Independentemente de terem sido cumpridos ou não os requisitos previstos na Portaria citada, entendo não assistir razão à recorrente.

Rejeito, pelo exposto, as preliminares de nulidade da decisão recorrida e do auto de infração lavrado.

2. DO MÉRITO:

Como razões de mérito, a recorrente aduz que a ocorrência do reconhecimento pela SRF quanto à equivalência entre os produtos importados e os exportados para extinção dos regimes de admissão temporária para componentes de aeronaves, discorrendo sobre o assunto, com menção à Instrução Normativa 174, de 2002, inclusive reiterando a sua aplicação retroativa, nos termos da retroação benéfica do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Entendo que tal orientação da Administração não resguarda as pretensões da recorrente, pelo fato de que não resta demonstrada nos autos a equivalência a que se refere a autuada; não vislumbro em todo o processo provas de tal circunstância.

Se entende a defesa que a verdade material não está contida nos documentos que forneceu à fiscalização, deveria trazer ao processo elementos probantes do contrário. A propósito, sobre a apresentação de provas no Processo Administrativo Fiscal, vale ressaltar o que a seguir expomos.

Pode-se afirmar que é um direito da contribuinte apresentar as provas que julgar necessárias para reforçar seu ponto de vista. No entanto, o Decreto nº 70.235/72, com as alterações promovidas pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, estabelece parâmetros a serem observados na apresentação dessas provas. Dentre eles, destacam-se:

as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação (artigo 16, III);

admite-se a juntada de provas documentais até o momento da interposição do recurso voluntário (artigo 17);

os pedidos de diligências ou perícias devem ser acompanhados dos motivos que as justifiquem, dos quesitos a serem respondidos e, no caso de perícia, dos dados referentes ao perito indicado pelo impugnante (artigo 16, IV);

considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos acima mencionados (artigo 16, § 1º).

O procedimento ficou ainda mais rigoroso com o advento da Lei nº 9.532, de 10/12/97, resultante da conversão da MP nº 1.602/97, que estabeleceu as seguintes modificações na redação dos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 16.....

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

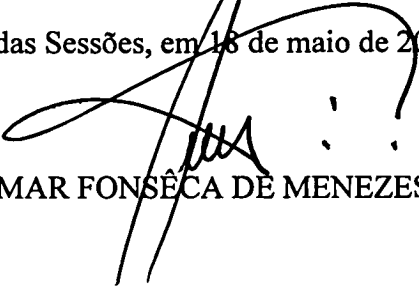
§ 6º - Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância".

"Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante".

Assim, a respeito desses parâmetros e com relação ao presente processo, pode-se afirmar que o presente voto considera as provas apresentadas pela contribuinte até o presente momento.

Diante do exposto, voto no sentido de que sejam rejeitadas as preliminares de nulidade e negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005


VALMAR FONSECA DE MENEZES – Relator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luiz Roberto Domingo

Tenho particular entendimento de que o Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído por norma que vincula a atuação da fiscalização, fruto de norma complementar, qual seja a Portaria SRF nº 1.265/99, cujo escopo foi disciplinar as obrigatoriedades impostas pelo art. 196 do CTN, quais sejam:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”

Ainda que um dos fundamentos legais para a expedição da Portaria não mais exista (art. 6º da MP 1.915-3/1999 - sucedida pela MP 42/2002 – rejeitada pelo Congresso Nacional, subsiste, para manutenção dessa disciplina, o fundamento do Código Tributário Nacional expresso no preâmbulo da Portaria que criou os procedimentos fiscais imprescindíveis para ação fiscal relativa a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bem como a competência do Secretário da Receita expedir normas atinentes a regular a fiscalização:

Assim, as normas que instituíram o MPF são cogentes e ainda vigentes de forma que devem ser obedecidas pela fiscalização, sob pena de nulidade do procedimento fiscal.

Os atos normativos se dividem em originários e derivados. Os originários provêm de um órgão estatal em razão de competência própria, outorgada pela Constituição, para edição de regras instituidoras de direito novo; já os derivados têm por fim a explicitação ou especificação de um conteúdo normativo já existente. São o que a doutrina chama de normas complementares, que estão contempladas no sistema do direito tributário conforme art. 100 do CTN. Para efeitos do Código Tributário Nacional (arts. 96 a 100), “legislação tributária” é o conjunto de normas (leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares) que versem sobre os tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes, ou seja, incluída está a disciplina da fiscalização tributária, e que as normas complementares estão incluídos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Sendo a Portaria SRF nº 1.265/99 um ato normativo derivado, cujo objetivo foi dar complementação às exigências do art. 196 do CTN, não haveria como o MPF (instituto por ela disciplinado) ser considerado como mero instrumento

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

integrante do rol dos atos discricionários vinculados à autorização e controle da execução dos procedimentos de fiscalização. Constitui-se, sim, elemento necessário para assegurar a validade do lançamento tributário.

No âmbito do regime jurídico-administrativo, o dever-poder discricionário consiste na prerrogativa concedida pelo ordenamento jurídico à administração pública, para a prática de atos administrativos com liberdade na escolha de sua conveniência, oportunidade e conteúdo.

Existindo espaço para o administrador em optar por um comportamento adequado à resolução do problema posto, ou melhor, para fazer uma apreciação subjetiva do caso concreto, sustentado por critérios de conveniência e oportunidade, há discricionariedade.

Contudo, não é o caso do MPF que institui um procedimento tão rígido que prevê, inclusive, a obrigatoriedade de substituição do agente fiscal no caso de não providenciar sua regular prorrogação. Desta forma, conclui-se que as normas instituidoras do MPF não dão margem a interpretação discricionária e, portanto, não confere ao fiscal o emprego do juízo de oportunidade.

Creio, assim, ser indispensável do MPF para validade dos atos praticados no curso da ação fiscal, eis os comentários, com extremo rigor técnico, dos eminentes doutrinadores Roque Antonio Carrazza (professor de Direito Tributário da PUC/SP) e Eduardo D. Bottallo (professor Doutor da Faculdade de Direito da USP):

"(...) o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando 'ordem específica' para instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, dos 'procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos 'procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF'.

Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto de competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísnam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.

...

(...) não existe a figura da 'transformação' do MPF.

As portarias que regulam a matéria, restringindo o agir da Administração Fazendária Federal, não prevêm a hipótese.

Noutros falares, inexistente fungibilidade entre estas espécies de MPFs, servindo cada qual aos seus respectivos propósitos. Vai daí que, estando prestes a fluir o prazo de validade, quer do MPF-D, quer do MPF-F, sempre será necessária, para que continuem a irradiar efeitos, a edição de um MPF-C (mandado complementar), do qual o contribuinte deverá tomar oficial conhecimento, antes de vencido tal prazo.¹

Vale ressaltar que a portaria em comento, nas palavras dos citados mestres, na medida em que mapeia – passo a passo – o procedimento fiscalizatório a cargo dos Auditores Fiscais, cria direito subjetivo em favor do contribuinte, que nenhum interesse arrecadatário, por mais relevante que pareça, pode atropelar. Nesse diapasão de Brito Machado leciona:

“A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para conclusão daqueles (CTN, art. 196)...

(...) O auto de infração lavrado depois de esgotado o prazo fixado para conclusão das diligências é nulo.”²

Tal entendimento faz eco na jurisprudência administrativa, tanto é que a 2ª. Turma da DRJ/Brasília (DF) considerou nulos Autos de Infração com vícios nas prorrogações dos MPF, *verbis*:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE MPF COMPLEMENTAR PARA PRORROGAÇÃO DO PRAZO DA AUDITORIA – Consoante artigo 7º. da Portaria MF 258 de 2001, o julgador administrativo deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros. Não tendo sido provada a emissão tempestiva do MPF-Complementar para prorrogar o prazo da ação fiscal, bem assim sua ciência ao contribuinte, reputa-se extinto o MPF, cuja consequência é a nulidade do auto de infração, haja vista que o AFRF que deu continuidade aos trabalhos de fiscalização e efetuou o lançamento estava desamparado da competente autorização.

Lançamento Nulo.” (Acórdão nº 1.574, de 29/04/2002).

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE MPF-COMPLEMENTAR - Consoante artigo 7º da Portaria MF 258 de 2001, o julgador administrativo deve observar o entendimento da

¹ Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 80: p. maio/2002, p. 104

² *Curso de Direito Tributário*, 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2001

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros. Não tendo sido provada a emissão tempestiva de MPF-Complementar para estender o prazo de validade da fiscalização, bem assim sua ciência ao contribuinte, reputa-se extinto o MPF, como consequência, nulo o auto de infração por carência de competência do auditor fiscal que deu continuidade aos trabalhos de fiscalização e efetuou o lançamento.

Lançamento Nulo.” (Acórdão nº 2.932, de 20 de setembro de 2002).

Na mesma linha são os Acórdãos nºs. 1.575 e 1.576, de 29/04/2002, e 2.933 e 2.934, de 20/09/02, todos de lavra da mesma turma da DRJ/Brasília.

As DRJ Florianópolis (SC), Curitiba (PR) e Fortaleza (CE) também têm julgado neste mesmo sentido, senão veja-se as ementas dos Acórdãos nº 247, de 13/12/01; nº 850, de 27/03/2002, e 781, de 21 de fevereiro de 2002, respectivamente:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF - EXTINÇÃO POR DECURSO DE PRAZO – VÍCIO DE FORMA – NULIDADE DO LANÇAMENTO – Extinto o MPF-Fiscalização por decurso de prazo, a Portaria da SRF de nº 1.265/99 determina que outro MPF-F DEVE SER EMITIDO E QUE OUTRO Auditor Fiscal seja designado, que não aquele(s) do mandado extinto. A figura do MPF-Complementar, além de emitido em data posterior ao prazo de fiscalização consignado no MPF-F, não substituiu o instrumento adequado e imposto pela Portaria nestes casos, qual seja, a emissão de um novo MPF-Fiscalização

Lançamento Nulo.”

“MPF-F – PROVA DE PRORROGAÇÃO DE SEU PRAZO DE VALIDADE – INEXISTÊNCIA – EFEITOS – NULIDADE – Não tendo sido provada a emissão tempestiva de MPF-C para estender o prazo de validade da fiscalização, reputa-se extinto o MPF-F e, como consequência, nulo o lançamento por carência de competência do auditor fiscal que deu continuidade aos trabalhos de fiscalização.

Lançamento Nulo.”

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. EXTINÇÃO POR DECURSO DE PRAZO. Conforme preceitua o art. 15 da Portaria nº 1.265/99, instituidora do MPF, a autoridade administrativa só está obrigada a substituir os auditores responsáveis pelo cumprimento do mandado, se houver a emissão de novo mandado, após vencido o prazo do anterior. Por força do disposto no art. 13 da Portaria 1.265/99, a autoridade administrativa pode prorrogar, quantas vezes for necessário, o prazo de validade do MPF, desde que o faça dentro do prazo de vigência do MPF anterior.”

Processo nº : 10735.002649/2002-02
Acórdão nº : 301-31.806

Ainda que haja julgamentos contrários no âmbito deste Conselho e do Primeiro e do Segundo Conselhos, entendo que a razão está com as decisões das Delegacias de Julgamento acima citadas.

Aliás, como já se pronunciou esta Câmara, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, cuja alteração feita pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 103, de 23/04/2002, dispõe em seu art. 22A:

“Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.”

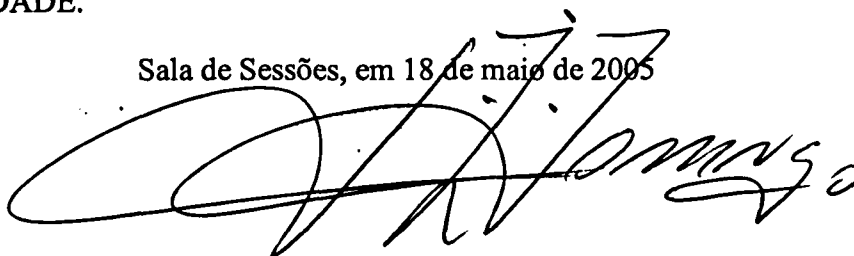
Declarar a prescindibilidade do MPF é negar vigência à Portaria SRF nº 1.265/99, e por conseguinte ao art. 196 do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal, ou seja, é declarar que o Poder Executivo, por seus órgãos; não pode disciplinar e regular os procedimentos de fiscalização. É dizer que a “legislação tributária” referida no art. 194 e 196 do CTN não pode definir o alcance do poder de fiscalizar, seus limites espaciais, temporais e pessoais, o que implica declarar a ilegalidade da norma que fixou tais limites e, por conseguinte, a inconstitucionalidade da lei que assim fixou.

Não se pode afirmar que a SRF não tem competência para editar normas relativas à fiscalização, pois isso seria retirar do Secretário da Receita Federal o papel hierárquico de comando da instituição.

Ao Secretário cabe expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência; e disciplinar a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, nos termos do art. 209, incisos III e XXIX, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 259, de 24 de agosto de 2001, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal.

Diante desses argumentos, ACOLHO A PRELIMINAR DE NULIDADE.

Sala de Sessões, em 18 de maio de 2005



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Conselheiro