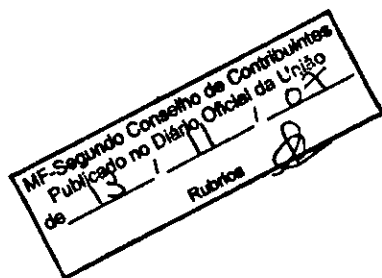




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10830.004746/2004-13	MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 33 / 11 / 2007 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Supte 91751
Recurso nº	133.536 Voluntário	
Matéria	PIS - Auto de Infração	
Acórdão nº	202-18.271	
Sessão de	19 de setembro de 2007	
Recorrente	MABE CAMPINAS ELETRODOMÉSTICOS S/A (atual denominação social de GE Dako S/A)	
Recorrida	DRJ em Campinas - SP	



Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002,
01/02/2003 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

Ementa: EMENTA: NULIDADE. VÍCIOS DO MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal a emissão e trâmite desse instrumento.

COMPENSAÇÃO.

A compensação cujo pleito foi formulado após o início da ação fiscal não elide o lançamento de ofício nem impede a aplicação da penalidade cabível, qual seja, a multa de ofício, bem como dos juros de mora. As compensações entre tributos de diferentes espécies devem ser obrigatoriamente requeridas pela contribuinte à SRF e informadas em DCTF e, posteriormente ao advento das Declarações de Compensação, passam a ser este o documento legal apto para efetuar-las.

DCTF.

A DCTF retificadora apresentada após o início da ação fiscal não elide o lançamento, por não mais gozar o sujeito passivo do instituto da espontaneidade.

- JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

J *e* *f*

Tributos e contribuições não declarados, pagos ou compensados em tempo hábil sujeitam-se à incidência de juros de mora.

MULTA.

A declaração de compensação não elide a aplicação da multa, ainda mais quando formulado após o início da ação fiscal.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao recurso, da seguinte forma: I) pelo voto de qualidade, quanto à questão da nulidade do procedimento por vício no MPF. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso. Designada a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa para redigir o voto vencedor, nesta parte; II) por unanimidade de votos, quanto às demais questões. Fez sustentação oral a Dra. Ana Carolina Scopin, OAB/SP nº 208.989, advogada da recorrente.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 2007
 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Sipe 91751	


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	13 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. Siape 91751	

Relatório

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/02/2003 a 31/10/2003 e 01/12/2003 a 31/12/2003.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que compõe a decisão recorrida:

"Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 24/27, lavrado em decorrência da falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2002, fevereiro a outubro de 2003, e dezembro de 2003, no montante de R\$ (...)"

2. No termo de Constatação, às fls. 21/21v, o auditor fiscal informa:

'A - HISTÓRICO DO LEVANTAMENTO DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS/ NÃO RECOLHIDAS.

Em 06/04/2004, em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal, datado de 02/03/2004 a fiscalizada apresentou a base de cálculo do PIS e do COFINS nos anos de 2002 e 2003.

Em 01/06/2004, após a análise das informações prestadas, em confronto com as DCTF's apresentadas e os recolhimentos efetuados, lavramos Termo de Intimação, para que fossem apresentadas as justificativas para as divergências apuradas.

Em 29/07/2004, a empresa apresentou novo demonstrativo da base de cálculo do PIS e da COFINS para o ano de 2003 (coincide com as informações prestadas na DIPJ do ano-calendário 2003). Apresentou cópia dos recibos de entrega das DCTF retificadoras (1º, 2º, 3º e 4º trimestres-calendário de 2003). Não houve nenhuma alteração quanto às informações relativas ao ano 2002, nem justificativas para as divergências apuradas.

B - DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA

De posse das novas informações prestadas pela empresa elaboramos no DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA, para fim de determinar o valor das diferenças não declaradas e/ou não recolhidas.

Para fins de elaboração do novo DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA, anexo ao presente Termo, utilizamos as seguintes informações:

1) Para o ano base de 2002, foram utilizadas, para fins de determinação da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, as informações prestadas pela fiscalizada em 06/04/2004, sendo que para determinação do valor do PIS-Não Cumulativo em Dezembro de 2002 foi considerado o valor do crédito constante da DIPJ - Ano Calendário/2002 no valor de R\$ (...)

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	13 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. SIAPE 91751	

2) Para o ano base de 2003, foram utilizadas, para fins de determinação da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, as informações constantes da planilha apresentada pela empresa em 29/07/2004.

Elaboramos um demonstrativo para cada ano e para cada contribuição, portanto, um total de 04 (quatro) demonstrativos.

Fica o contribuinte sujeito ao lançamento de ofício das parcelas das contribuições que deixaram de ser recolhidas ou declaradas em DCTF.

A declaração retificadora apresentada depois de iniciada ação fiscal não exime o contribuinte das penalidades cabíveis.

(...)'

3. Regularmente cientificada em 16 de setembro de 2004, a contribuinte apresentou, em 18 de outubro de 2004, a impugnação de fls. 36/63, na qual requer o cancelamento do auto de infração e alega, em síntese e fundamentalmente, que:

3.1. preliminarmente, o Auto de Infração seria nulo, pois o Auditor Fiscal não teria legitimidade para, nesse procedimento, lançar débitos relativos ao PIS, nem débitos posteriores a dezembro de 2002, uma vez que o MPF nº 08.1.04.00-2004-00080-4, com base no qual originou-se a ação fiscal, previa apenas a fiscalização do IPI, dos períodos de 01/196,01/98 a 03/99 e 01/00 a 12/02;

3.2. quanto aos valores lançados relativamente ao ano de 2002, o auditor fiscal teria se equivocado na determinação das bases de cálculo, pois:

3.2.1. o procedimento utilizado para a determinação das bases de cálculo, com o informe apresentado pela contribuinte teria sido a soma dos valores indicados sob a rubrica vendas de bens e produtos no mercado interno com aqueles indicados como outras receitas auferidas, e, do resultado assim obtido, a posterior subtração dos valores correspondentes às vendas canceladas/devoluções;

3.2.2. o procedimento teria levado a resultados incorretos, pois os valores das receitas auferidas, informados pela contribuinte, já estariam incluídos nos valores por ela indicados como vendas de bens e produtos no mercado interno, uma vez que estes últimos teriam sido extraídos pela contribuinte diretamente da DIPJ, que não apresenta campo específico para as outras receitas auferidas;

3.2.3. conseqüentemente, para a obtenção dos valores corretos das bases de cálculo, dever-se-ia tomar apenas os valores informados como vendas de bens e os no mercado interno, e destes subtrair os valores correspondentes às canceladas/devoluções;

3.3. o auditor fiscal não poderia ter efetuado o lançamento relativamente ao ano de 2003, uma vez que a contribuinte, ao finalizar sua contabilidade daquele ano e entregar a DIPJ de 2004, apurou a existência de diferenças em relação aos valores anteriormente declarados em DCTFs, e apresentou DCTFs retificadoras; nessas declarações retificadoras indicou que seus débitos de PIS estavam



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 11 / 2007 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Siapc 91751
--

sendo compensados com créditos de IPI; o fato de a ação fiscal ter-se iniciado anteriormente à entrega das DCTFs retificadoras não poderia prejudicá-la, pois o início da mesma deu-se muito próximo ao encerramento do exercício contábil de 2003, e, além do mais, o MPF não previa fiscal relativamente a tal ano-calendário;

3.4. ilegal o lançamento de multa e juros, pois em decorrência da ausência de quais débitos devidos pela Impugnante nos períodos apontados no AIIM ora combatido incabível a imposição de qualquer penalidade pelo Fisco Federal, seja concernente à multa ou juros (...).

4. Tendo em vista que os documentos existentes nos autos e os dados constantes da DIPJ 2003 (ano-calendário 2002) não permitiam uma análise conclusiva acerca da alegação de duplicidade na base de cálculo em face de erro da contribuinte ao prestar as informações solicitadas pelo Auditor Fiscal, retomamos os autos à DRF/Campinas, solicitando que o autuante se manifestasse acerca da alegação.

5. o resultado do atendimento ao nosso Pedido de Diligência nº 495, de 17 de dezembro (fls. 420/421), o Auditor Fiscal elaborou a Informação Fiscal de fls. 424/425, na qual informa:

'(...)

Analizando-se as planilhas e os documentos apresentados pelo contribuinte às fls. 123/145, concluímos pela PROCEDÊNCIA das alegações apresentadas.

Desta forma, refizemos a planilha 'DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA' para o ano de 2002, utilizando a base de cálculo apresentada pela impugnante, em seu recurso de fls. 36 a 63.

Da análise da nova planilha 'DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA', que ora juntamos ao presente processo, às fls. 42 constatamos que remanesceram diferenças entre a contribuição e devida e a contribuição declarada em DCTF/recolhida, nos meses de outubro, novembro e dezembro/2002.

As diferenças apuradas, abaixo indicadas, não foram recolhidas e nem foram objeto de Declaração de Compensação nos termos do art. 74, § 10 a Lei 9.430/96, c/ redação dada pelo art. 49 da Lei 10.637/2.002 e nem foram declaradas em DCTF.

(...)' [destaques no original]

6. Cientificada da Informação Fiscal acima referida no dia 18 de fevereiro de 2005, a contribuinte manifestou-se a seu respeito em 02 de março de 2005, por meio da petição de fls. 428/434, na qual, além de concordar com a exclusão da exigência para os períodos de apuração janeiro a setembro de 2002, reitera seus argumentos apresentados na impugnação quanto aos valores lançados relativamente ao ano de 2003, e alega que não existiria nenhum débito quanto aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2002, pois os respectivos valores teriam sido objeto de 'Compensações' efetuadas pela Impugnante, conforme atestam os comprovantes anexos (docs 01/02). Afirma que o lançamento seria indevido, pois:

C *J*

Brasília, 13 / 11 / 2007

Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Sique 91751

CC02/C02
Fls. 6

'Com efeito, a análise acurada das demonstrações contábeis da impugnante denota, com solar clareza, que esta dispõe de créditos suficientes para serem contrapostos aos débitos que lhe estão sendo imputados, de maneira que, conquanto não tenha, por um lapso, informado em DCTF as compensações efetivadas, inequívoco é o fato que NENHUM TRIBUTO DEIXOU DE SER RECOLHIDO.

E tanto é assim, que no firme propósito de regularizar sua situação perante esta R. Secretaria da Receita Federal, bem assim atestar de forma definitiva que os débitos exigidos não merecem prevalecer, a Impugnante junta, nesta oportunidade, as 'Declarações de compensação' (DCOMP) (doc. 01), devidamente transmitidas à este R. Órgão, as quais elucidam que a totalidade dos débitos que lhe estão sendo indevidamente exigidos foram compensados com créditos disponíveis.' (destaques no original)".

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 9.503, de 25 de maio de 2005, os Membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP decidiram, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

Ementa: MPF. ALEGAÇÃO DE IRREGULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE - É de ser rejeitada a alegação de nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal mero elemento de controle interno da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.

COMPENSAÇÃO INEXISTENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Inexiste a compensação sem a apresentação de requerimento à SRF ou Declaração de Compensação.

Per/Dcomp apresentada após o início da ação fiscal não obsta ao lançamento de ofício nem afasta as penalidades legais relativas à falta de declaração e recolhimento do tributo.

ERRO DE FATO. BASE DE CÁLCULO. Constatado erro na apuração da base de cálculo do tributo, cancela-se a exigência correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. Constatada a existência de tributo devido, não recolhido e não declarado, procede-se ao lançamento dos valores devidos, acrescidos de juros e da multa de ofício.

Lançamento Procedente em Parte".

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega:

- i. a nulidade do auto de infração em face da inexistência de MPF hábil para a fiscalização e conseqüente lançamento de débito relativo a PIS ou ao período envolvendo o ano-calendário de 2003;

C *J*

Processo n.º 10830.004746/2004-13
Acórdão n.º 202-18.271

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 11 / 2007 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Siapc 91751
--

CC02/C02 Fls. 7

- ii. relativamente ao ano-calendário de 2002, os débitos remanescentes (outubro, novembro e dezembro) teriam sido integralmente compensados com créditos do IPI;
- iii. quanto ao ano-calendário de 2003, houve retificação dos valores considerados pela fiscalização e a respectiva compensação com créditos do IPI, as quais foram realizadas na contabilidade da contribuinte;
- iv. a retificação das DCTFs deve ser considerada posto que não havia MPF regular para a fiscalização do ano-calendário de 2003, estando ainda configurada a espontaneidade da conduta da recorrente;
- v. inaplicabilidade das penalidades haja vista a inexistência de débitos devidos.

Consta dos autos arrolamento de bens, na época obrigatório para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

(R)

(S)

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz Ata Sape 91751	

Voto Vencido

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, pelo que dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão que manteve *in totum* o lançamento no qual a contribuinte alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, em face da inexistência de MPF hábil para a fiscalização e o conseqüente lançamento de débito relativo a PIS ou ao período envolvendo o ano-calendário de 2003.

Preliminar de nulidade

Consta da fl. 01 do presente processo o MPF nº 08.1.04.00-2004-00080-4, de 16/02/2004, conferindo poderes aos Auditores-Fiscais para fiscalização do IPI relativamente aos períodos de 01/1996 a 12/1996, 01/1998 a 03/1999 e 01/2000 a 12/2002. Nas folhas seguintes não consta qualquer MPF-C, seja para inclusão de tributo ou de outros períodos.

Logo em seguida, à fl. 04, encontra-se o Termo de Início de Fiscalização, no qual os Auditores-Fiscais requerem à contribuinte, dentre outros itens: "10. *base de cálculo das contribuições/tributos federais de responsabilidade da empresa*".

À fl. 17, a Secretaria da Receita Federal emitiu termo de intimação no qual afirma que foram verificados divergências entre o valor dos débitos de Cofins e PIS/Pasep declarados em DCTF e **OS VALORES INFORMADOS PELA EMPRESA**, relativamente aos anos de 2002 e 2003, requerendo, dentre outros documentos: "2. *demonstrativo detalhado de apuração do PIS/Pasep (não cumulativo) relativo ao período de dezembro/2002 até março/2004*".

Após análise de toda a documentação e demonstrativos apresentados pela contribuinte, o auto de infração foi lavrado.

Estamos aqui diante de uma matéria sabidamente controversa, isso porque, conforme afirmou o próprio julgador de primeira instância, é entendimento da Receita Federal que o MPF é apenas e tão-somente "*um mero instrumento de controle interno da Secretaria da Receita Federal*" e que, mesmo havendo irregularidade em tal documento, isso não seria causa de nulidade do auto de infração.

O que se pode entender da afirmação acima é que basta o auditor apresentar um MPF para fiscalizar qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal (IRPJ, por exemplo), bastando que conste apenas um período (jan/2002, por exemplo) que, em razão das *verificações obrigatórias*, o auditor tem plenos poderes para realizar fiscalização de TODOS os tributos relativos aos últimos 5 anos. Sim, porque a partir do momento que o Auditor-Fiscal se utiliza de informações prestadas pela própria contribuinte (demonstrativo da base de cálculo) sob a alegação de que se trata de verificações obrigatórias, temos que assumir que fica ao alvedrio dos auditores o que querem fazer, e não mais de seu superior hierárquico, que lhe dá poderes específicos por meio do MPF.

[Assinaturas]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	33 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. Sape 91751	

Não compartilho daqueles que entendem que o MPF se constitui em um mero instrumento de controle interno. Por outro lado, superando-se este entendimento, o equívoco, no entender desta Conselheira, está na elasticidade da interpretação das verificações obrigatórias.

Em verdade, as verificações obrigatórias são aquelas que permitem auferir irregularidades a partir da constatação direta, sem a necessidade de se obter do contribuinte informações/esclarecimentos adicionais para tanto, ou seja, sem a necessidade de se proceder a uma fiscalização. Assim, eventuais diferenças possíveis de se obter pela simples comparação entre a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, os dados informados pelo próprio contribuinte à administração, são exemplos de verificações obrigatórias que dispensariam uma fiscalização direta. Nem há do que se divergir, isso porque é exatamente o que consta do impresso do MPF: "correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal".

Contudo, se essa verificação não é possível de ser feita sem que o contribuinte preste informações e esclarecimentos, apresentando, inclusive, demonstrativos de bases de cálculo, saímos da seara das verificações obrigatórias para entrar na fiscalização propriamente dita, para a qual deve haver o MPF respectivo, indicando tanto o tributo como o período fiscalizado.

E não há óbice algum para que isso ocorra. Vejam a redação do art. 10 da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, com as respectivas alterações ocorridas até a emissão do MPF de fl. 01:

"Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme modelo constante do Anexo V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(...)

§2º Na hipótese do §2º do art. 7º¹, a constituição do crédito tributário, relativamente a período de apuração diverso do fixado, dependerá da emissão de MPF-C." (grifei e inseri nota)

É importante ressaltar que em momento algum se discute aqui a competência dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, a qual está prevista em lei, mas simplesmente que, para o exercício dessa competência, há de se observar certas formalidades. O Auditor-Fiscal estará sempre subordinado e na dependência do ato circunstanciado e especial, que será emanado por seu superior hierárquico, a quem, também em virtude da lei, deve obediência.

Portanto, no caso presente, ao ser verificado que poderia haver irregularidade no recolhimento de outros tributos, que não somente o IPI, bastaria que os Auditores-Fiscais

¹ Art. 7º (...)

§º 2º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes. (...)"



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13 / 11 / 2007 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Sape 91751

tivessem providenciado, junto ao seu superior hierárquico, o MPF-C incluindo não só os tributos mas também os períodos fiscalizados.

Assim, mesmo estando a autoridade administrativa obrigada a constituir um crédito tributário sempre que constatado o fato gerador de uma obrigação principal, ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, é necessário que também esteja investida de poderes para tal (e não se confunda aqui poderes com competência). Do contrário, senão, bastaria ser servidor público, independentemente do cargo ocupado ou função desempenhada, para se dar início a uma fiscalização.

Também não se deve olvidar do que estabelece o art. 100 do Código Tributário Nacional:

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)"

Dentre os atos normativos encontram-se as portarias expedidas pelos chefes de órgãos ou repartições tendentes a vincular seus servidores e que visam à correta aplicação da lei. Por se tratar de normas complementares, não estão subordinados ao princípio da legalidade², contudo, como se destinam a disciplinar o funcionamento da Administração Pública, obrigam os servidores subordinados por força da hierarquia.

E para corroborar esse entendimento, não podemos ignorar mais uma norma, como a Lei nº 8.112/1990, que regula o exercício da atividade pública relativamente aos atos emanados de autoridade hierarquicamente superior:

"Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais regulamentares;"

Esse tema está muito bem disciplinado nas Anotações ao Código Tributário Nacional conforme abaixo transcrito:

"Essa atividade administrativa, segundo prevê já agora o parágrafo único do art. 142 do Código, é plenamente vinculada e obrigatória. Entre as atividades administrativas, existem aquelas vinculadas e aquelas discricionárias. As primeiras realizam-se sempre segundo padrões inteiramente definidos pela lei. Tudo quanto diga respeito a elas está previsto na legislação, e qualquer desvio em relação ao que nela se prevê invalida o ato. Além do mais, quando se trata de atividade vinculada, a sua realização é obrigatória, não apenas pelo modo mas possibilidade de definir se vai agir, nem quando vai agir. Presentes os fundamentos para que o ato seja praticado, deve ele sê-lo pelo modo definido na lei, e sua prática torna-se obrigatória. Não há espaço para que o administrador avalie conveniência e oportunidade.

² Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer determinada coisa senão em virtude de lei.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. Sinape 91751	

(...)

Essa liberdade não existe na atividade administrativa de lançamento. Tal atividade, além de obrigatória, uma vez que o administrador não está livre para lançar ou não o tributo quando se depare com a ocorrência de seu fato gerador, deve acontecer, em todas as suas etapas (em todas as fases do procedimento, portanto), segundo regramento contido na legislação tributária. Não é mister que todos os elementos desse procedimento constem da própria lei em sentido estrito. Podem estar definidos em regulamento, e mesmo em normas complementares, como as portarias e circulares internas da Administração (CTN, art. 100). Devem, porém ser observadas, exatamente porque o lançamento é atividade administrativa plenamente (vale dizer, inteiramente) vinculada. (...)" (grifei) (Pedro Roberto Decomain, Anotações ao Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, 2000, p. 536)

Portanto, é justamente por ser vinculada a atividade administrativa, que deve obedecer aos regramentos e, isso não ocorrendo, a ação será invalidada. A natureza da relação fisco-contribuinte envolve circunstâncias relativas ao exercício, pela Administração Tributária, de um direito potestativo que deve ser regrado de forma a evitar qualquer violação aos princípios que norteiam as atividades do Estado.

Sob esse prisma, o MPF transmite ao sujeito passivo a certeza da regularidade e da dimensão do procedimento fiscal a que ora é submetido, em obediência ao princípio da segurança jurídica. As informações contidas em seu bojo também fornecem subsídios ao fiscalizado para o exercício do amplo direito de defesa.

Se o mando do "dever de ofício" é capaz de justificar a desobediência ao MPF, não é muito esperar que não seja mais necessário observar os requisitos do Decreto nº 70.235/72, no que diz respeito ao lançamento, uma vez que o dever de lançar é uma atividade vinculada.

Demais disso, não há como se conceber a idéia de que sempre que um contribuinte estiver sob fiscalização, em razão das "verificações obrigatórias", não poderá mais corrigir eventuais erros cometidos em sua contabilidade, relativamente a outro tributo que não esteja constando do MPF.

Assim, divirjo daqueles que pensam que esse documento pode ter seu alcance restrito apenas como instrumento de controle interno, sem embargo dessa relevante função. Tal restrição mostra-se incoerente com a preocupação da autoridade fiscalizadora em cientificar o sujeito passivo do MPF, inclusive com a disponibilização na *Internet*. Como instrumento de controle interno, bastaria à Administração ter a certeza da emissão do documento, sendo totalmente desnecessária sua apresentação ao contribuinte fiscalizado.

A doutrina também não difere deste entendimento. Conforme brilhante lição do Professor José Antônio Minatel³, "mandado" traduz uma determinação de fazer, uma ordem exteriorizada por autoridade hierarquicamente superior a um subordinado. Assim, o instrumento criado tem como missão transmitir uma ordem do mandante ao mandatário para execução de atividade determinada, identificada pela locução procedimento fiscal, assim

³ Processo Administrativo Fiscal- Vol. VI- Ed. Dialética



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 2007
 Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. SIAPE 91751

entendida a prática de atos administrativos voltados para a finalidade específica de cumprimento das obrigações tributárias.

Ainda nas considerações do ilustre tributarista, a expedição de mandado com essa finalidade teria como objetivo precípua ordenar o exercício das atividades da fiscalização na busca dos resultados programados pela administração tributária, de tal sorte que a iniciativa, a liberalidade, a conveniência e outros critérios pessoais dos agentes do Fisco sejam substituídos por critério objetivos e atos regrados dos gestores da administração tributária, medida essa de cunho organizacional imprescindível para que sejam observados os demais princípios e diretrizes que norteiam a gestão da coisa pública. Assim, diz o doutrinador Minatel, o MPF constitui ato administrativo concreto, individual, de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa, que pode ser catalogado no rol dos "atos propulsivos", pois é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E conclui que o MPF, longe de ser mero ato de controle interno, é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, como é exemplo o lançamento.

Quanto à competência para constituir o crédito tributário no âmbito da Secretaria da Receita Federal, reafirma Minatel, é ela exclusiva dos Auditores da Receita Federal, por força de lei, mas que longe de traduzir limitação à competência fixada na lei, é dever do administrador tributário zelar para que as atividades de fiscalização sejam distribuídas de forma organizada e controlada entre seus agentes, evitando-se a sobreposição de atividades de investigação em um mesmo sujeito passivo, tão desastrosa quanto a contumaz inexistência de fiscalização em outros. E destaca que a disciplina – regras de exercício – para o bom desempenho da competência do agente é imperativo de qualquer entidade organizada e, por isso, fundamental para o desempenho da atividade estatal.

Da mesma forma que o advogado deve apresentar um instrumento de procuração, outorgado pelo representado, igual feito o agente do Fisco deve estar autorizado para proceder ao ato de fiscalização, pelo MPF em que lhe são transmitidos os poderes, tal como ocorre na procuração outorgada ao advogado. Portanto, o procedimento fiscal deve ser realizado sob os auspícios de um MPF e em consonância com as determinações nele contidas; caso contrário é passível de nulidade.

O fato de ter sido o Mandado instituído por ato administrativo (Portaria) não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

E não é só isso. Embora a Portaria seja dirigida à Administração, no sentido de vincular somente os servidores públicos à sua regência, trata-se de uma norma de caráter público e, portanto, de interesse de todos cidadãos que deverão zelar pelo seu cumprimento, ainda mais porque esse cumprimento os afeta diretamente, pois, ao mesmo passo que essa norma gera obrigações para um grupo específico - servidores, gera direitos para outro - contribuintes.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	13 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. Siape 91751	

Assim, é exatamente porque a Portaria se destina aos servidores públicos, devendo, portanto, ser cumprida por eles, é que é de interesse dos contribuintes, no caso de fiscalização, verificar se os Auditores-Fiscais que realizam fiscalizações em seus estabelecimentos possuem poder para tanto e estão exercendo sua atividade vinculada nos exatos termos da lei (leia-se aqui: lei, regulamento, normas complementares, etc.).

Demais disso, pensar que não é necessário cumprir uma norma interna, além de ser uma insubordinação, também é um desrespeito para com aqueles que a cumprem, o que, na verdade, é o que ocorre com a maioria dos Auditores-Fiscais que apresentam os necessários mandados de procedimento fiscal complementares, de diligência, especiais, etc. para que possam cumprir com suas funções adequadamente.

Na Portaria não é prevista qualquer punição/penalidade pelo não cumprimento da norma, contudo, todo ato vinculado que deixar de observar os ditames legais deve ser considerado nulo.

Assim, não basta alegar que a atividade administrativa de lançar é vinculada e que, portanto, independe do cumprimento da portaria. É vinculada principalmente porque tem que estar vinculada a uma lei e porque não pode ser delegada a outrem, mas não porque tem que ser executada a qualquer custo, indiscriminadamente e aleatoriamente ao bel prazer do seu executor.

Não há como se admitir que algumas portarias devem ser cumpridas e outras não. Isso não é uma escolha. Se assim o fosse, nenhuma outra portaria estaria sujeita ao cumprimento, como por exemplo a que regulamenta a expedição de certidões negativas, as Ações Cautelares Fiscais, a incidência de alíquota zero de IOF na operação de crédito destinada à liquidação antecipada de dívida, por conta e ordem do tomador, e tantas outras portarias.

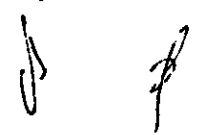
Desta forma, não havendo Mandado de Procedimento Fiscal Complementar para inclusão do PIS e do ano-calendário de 2003, e uma vez comprovado que não se tratou de "verificações obrigatórias", mas sim de fiscalização, sendo necessário, inclusive, que o contribuinte apresentasse planilhas com demonstrativos de base de cálculo, concluo, diante dos fatos acima apresentados, ser **NULO** o lançamento pela ocorrência de vício de formalidade material.

Rejeitada a preliminar de nulidade por ausência de formalidade material, passo ao exame do mérito, nos termos do art. 47, § 1º, do novo RICC, aprovado pela Portaria nº 147, de 25 de junho de 2007.

Mérito

No mérito, em síntese, alega a contribuinte que:

- i. relativamente ao ano-calendário de 2002, os débitos de PIS remanescentes (outubro, novembro e dezembro) teriam sido integralmente compensados com créditos do IPI;
- ii. quanto ao ano-calendário de 2003, houve retificação dos valores considerados pela fiscalização e a respectiva compensação com créditos do IPI, as quais foram realizadas na contabilidade da contribuinte;



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 13 / 11 / 2007 Sueli Tolentino Mendes da Cruz M.O. SIAPE 91751
--

- iii. a retificação das DCTFs deve ser considerada, posto que não havia MPF regular para a fiscalização do ano-calendário de 2003, estando ainda configurada a espontaneidade da conduta da recorrente;
- iv. inaplicabilidade das penalidades, haja vista que a inexistência de débitos.

A recorrente alega que se encontrava ao abrigo da denúncia espontânea quando apresentou as DCTF retificadoras relativas ao ano-calendário de 2003, nas quais corrige a contribuição devida e informa compensações requeridas por meio de PER/Dcomp. Penso que a questão fica prejudicada em razão do meu especial entendimento da ausência de MPF específico para fiscalizar o PIS.

No entanto, em sendo vencida, acompanho o julgamento ocorrido quando da análise do Recurso nº 130.781 (Ac. 204-01.185) de interesse da recorrente (naquele processo o que se discute é a Cofins). Assim, como a ação fiscal teve início em 02/03/2004, albergando, além do IPI relativo aos períodos de 01/96 a 12/96; 01/98 a 03/99 e 01/00 a 12/02, as verificações obrigatórias dos tributos e contribuições administrados pela SRF nos últimos 05 anos e no período de execução do MPF, ou seja, o PIS lançado. E como a contribuinte apenas apresentou as DCTF retificadoras em 25/07/2004, ou seja, no curso da ação fiscal, quando não mais gozava do instituto da denúncia espontânea, não podendo, portanto, as DCTF retificadoras ser opostas ao lançamento.

Quanto à alegação de compensação dos débitos de PIS com créditos de IPI, alega a contribuinte que ocorreu antes mesmo do procedimento fiscal, sendo que os pedidos de compensação foram apresentados somente para cumprir obrigação acessória com intuito de deixar demonstrada a compensação feita anteriormente em sua escrita fiscal.

Afirma a contribuinte que a compensação foi efetuada de acordo com os pedidos de ressarcimento de IPI registrados sob os nºs 10830.001254/2003-87 e 10830.002310/2003-09, protocolizados, respectivamente, em 24/02/2003 e 24/04/2003.

Penso equivocadas as alegações invocadas pela recorrente sob a ótica da legislação em vigor à época dos fatos, ou seja, da Lei nº 9.430/96 e legislação posterior. Senão vejamos:

A extinção de crédito que advém da compensação está prevista no Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) pelo seu art. 156, II, tendo sido tal possibilidade detalhada no art. 170 do mesmo diploma legal, nos seguintes termos:

"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."

Essa faculdade, concedida à lei, de autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, foi inicialmente inserida no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991,⁴ nas seguintes condições:

⁴ Pela redação dada a esse artigo pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, foi estendida a mesma faculdade às receitas patrimoniais (*caput*), limitadas à compensação entre receitas de mesma espécie (§ 1º).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>13</u> / <u>11</u> / <u>2007</u>  Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. SIAPE 91751

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie."

73 e 74:

Posteriormente, em 1996, foi editada a Lei nº 9.430, estabelecendo em seus arts.

"Art. 73. Para efeito do disposto no artigo 7º do Decreto-lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração." (negrito acrescido)

Acerca dessa previsão legal foi expedido o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, que, em seu art. 1º, estabeleceu:

"Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto." (negrito acrescido)

Para regulamentação do procedimento a ser observado para a compensação, em face da nova permissão legal, foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, atualmente revogada, da qual se destacam os seguintes comandos:

"Compensação entre Tributos e contribuições de Diferentes Espécies

Art. 12. Os créditos de que tratam os artigos 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>13</u> / <u>11</u> / <u>2007</u>  Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. Siapex 91751
--

utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

(...)

§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no 'Pedido de Compensação' de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vencidos, desde que não exista débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte.

(...)"

Não consta dos autos que a contribuinte tenha efetuado pedido junto ao órgão público de forma a convalidar a referida compensação.

Ainda que a recorrente tivesse escriturado as compensações dos débitos do PIS com créditos do IPI na sua escrita fiscal, assim não poderia ter procedido, uma vez que a legislação de vigência sobre a matéria determinava que as compensações entre tributos de diferentes espécies fossem requeridas, obrigatoriamente, à autoridade administrativa competente. Apenas as compensações entre tributos da mesma espécie poderiam ser efetuadas diretamente pela contribuinte em sua escrita fiscal, e ainda assim deveriam ser informadas ao Fisco por meio de DCTF.

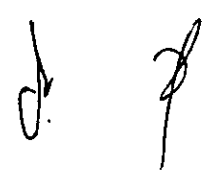
Com o advento das Dcomps, o instrumento legal para que se registrassem as compensações efetuadas pelos contribuintes passaram a ser exatamente as Declarações de Compensação (Dcomp), nos termos do art. 21, § 1º, da IN SRF 210/2002:

"Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da "Declaração de Compensação".

No caso dos autos também não consta que a contribuinte tenha apresentado Dcomps antes do início da ação fiscal. As declarações que foram apresentadas pela contribuinte foram todas protocoladas após o início da ação fiscal, quando não mais gozava do instituto da espontaneidade (ressalvado o meu ponto de vista pessoal explicitado quando na análise do MPF).

É importante destacar que aqui não se está discutindo o direito ou não aos créditos que a recorrente alega ter recolhido a maior, nem o seu direito à compensação, mas apenas que à época do lançamento não haviam tais compensações sido efetuadas na forma da lei, nem sido declarada em DCTF, ou sido objeto de Dcomp formulada antes do início da ação fiscal. Assim, isso não significa dizer que ao término dos processos de ressarcimento de IPI (PAFs nºs 10830.001254/2003-87 e 10830.002310/2003-09), em se verificando créditos, não será possível a sua compensação com os acréscimos legais. Apenas que a compensação alegada pela contribuinte não pode ser reconhecida.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. SIAPE 91751	

Desta forma, a falta do regular recolhimento da contribuição, nos termos da legislação vigente, autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais, juros e multa de ofício.

No mais, quanto à base de cálculo, caberia à recorrente não requerer que a DCTF retificadora fosse aceita, mas sim demonstrar a inexistência do débito, o que não foi feito. Prova, por definição, é a *"demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta"*. ("apud" De Plácido e Silva - Vocabulário Jurídico). Em suma, como ensina MOACYR AMARAL DOS SANTOS, in Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, vol. 2. Ed. Saraiva, SP, 1977, p. 288 *"prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário"*. Como bem definiu o Paulo de Barros Carvalho em RDDT 34:109, *"supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que exibir a concretude de sua existência, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza."*

A palavra ônus, do latim *onus*, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga – a quem cabe o ônus da prova? –, quer se saber, a quem cabe a necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Nesse sentido, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita.

Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Por outro lado, se a recorrente alega que houve erro, deveria ter apresentado alguma prova. No caso presente, reitero, ao invés de ater-se ao pleito de validade da apresentação da DCTF retificadora, deveria a contribuinte tão-somente demonstrar a inexistência do débito comprovando os erros cometidos em sua escrita fiscal.

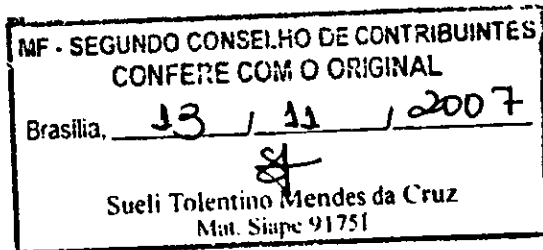
Quanto à impossibilidade de se lançar juros e multa de ofício sobre crédito tributário indevido é de se observar que tal argumento só poderia prosperar caso fosse indevido o lançamento. Todavia, mantendo-se a exigência do principal (contribuição) legítima é a cobrança de multa de ofício e juros de mora na constituição de crédito tributário formalizada de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, em se considerando válido o MPF apresentado nos autos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2007.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Voto Vencedor

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora-Designada quanto a preliminar de nulidade do lançamento.

Reporto-me ao relatório e voto da lavra da ilustre conselheira Maria Teresa Martínez López.

O objeto da presente lide refere-se à preliminar de nulidade aventada em razão de alegadas irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, uma vez que o mesmo identificava o IPI como tributo a fiscalizar, o que o torna incompetente para afastar a espontaneidade da recorrente em relação à Contribuição para o PIS.

A ilustre relatora, enfrentando as alegações da recorrente considerou-as procedente, votando pelo provimento do recurso voluntário.

Entretanto, discordando dos fundamentos e da conclusão a que chegou a e. relatora, e, traduzindo a posição majoritária desta Câmara, entendo ser improcedente a pretensão.

Na questão relativa aos alegados vícios no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, a decisão recorrida se sustenta por seus próprios fundamentos.

De fato. Os atos administrativos na esfera do Direito Tributário devem ser praticados em sintonia com as regras constitucionais e as que lhes são complementares. A defesa do interesse público, consoante o que propõe o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 13ª ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 31, de 14/12/2000, São Paulo: Malheiros, 2001. 870 pp. 56-94.), no contexto desse ramo do Direito, impõe a observância estrita das competências legais para a prática de atos que eximem ou penalizam o administrado de exações tributárias. O controle do ato administrativo tributário praticado pelo agente fiscal junto ao administrado deve observar, exclusivamente, os limites do exercício de sua competência como tal posta no Código Tributário Nacional.

A relevância desse fato está em que havendo desvio de poder ou desvio de finalidade praticada pelo agente no contato direto com o administrado, seja por meio da intenção de prejudicar ou beneficiar, ou ainda, de conseguir vantagens pessoais para si ou para terceiros, não se pode perder de vista que existe para a salvaguarda desse interesse individual ameaçado o recurso tanto à autoridade superior quanto à defesa administrativa ou judicial de não lhe ser exigida exação indevida. Para isso existem e funcionam os tribunais administrativos, aos quais pode recorrer quem for indevidamente compelido a pagar exação indevida e, como remédio extremo, o próprio Poder Judiciário.

A prática do ato administrativo de lançamento de tributo, nos termos do art. 142 do CTN, é desvestida de qualquer discricionariedade e abre caminho para que o exercício da atividade administrativa se afaste do que Cirne Lima, citado pelo professor Celso Antonio Bandeira de Mello⁵, considerou como vínculo “a um fim alheio à pessoa e aos interesses

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 13. ed. rev., ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2001 p. 77/78.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. SIAPE 91751	

particulares do agente ou do órgão que a exercita". Para que a finalidade do ato administrativo previsto em lei seja alcançada aduz Caio Tácito, também citado pelo professor Celso Antonio Bandeira de Mello, que:

"A destinação da competência do agente precede a sua investidura. A lei não concede autorização de agir sem um objetivo próprio. A obrigação jurídica não é uma obrigação inconsequente; ela visa a um fim especial, presume um endereço, antecipa um alcance, predetermina o próprio alvo."

Portanto, uma vez executado o ato da administrativo-gerencial de selecionar dentro do universo de contribuintes administrados aqueles que serão objeto de verificação fiscal e designado o servidor competente, estará transferida a competência para atuar e praticar o ato administrativo subsequente, consoante o direito tributário positivado.

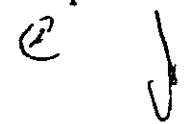
As normas complementares atualmente em vigor para seleção e fiscalização de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal invadem e impõem limites ao agente fiscal no exercício de sua competência que não são amparadas pela legislação que é complementada.

A Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, em seu art. 6º pontuou o agir administrativo-gerencial somente em relação às atividades de fiscalização que envolvessem quebra de sigilo bancário por se tratar aí da proteção a dois tipos distintos de direitos e igualmente insertos sob o manto da Constituição Federal – o direito e a garantia individual ao sigilo bancário e o direito de a Fazenda Pública identificar e exigir tributo devido e não entregue aos cofres públicos. Um é interesse individual, o outro é interesse público, difuso, social, na medida que se trata, em última análise, da defesa do orçamento geral da União, destinado à sociedade brasileira indistintamente. Compelir o ato administrativo fiscal a produzir resultado aquém desse pela via do controle e limitação de sua atuação insere-se no que o professor Celso Antônio Bandeira de Mello (2001), ao lecionar sobre o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, entendeu tratar-se de violação substancial da legalidade por se desencontrar daquilo que é verdadeiramente o interesse público.

Os princípios que informam o Direito Tributário inserem-se no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional da Constituição da República. Ali é remetida para a lei complementar a competência para expedição das diversas regras que, por sua vez, irão construir e delimitar os meios e os limites para obtenção de recursos pelo Estado para cumprimento de sua finalidade enquanto sujeito ativo da relação jurídica tributária, protegida e concretizada pelas atividades administrativas de arrecadação e fiscalização de tributos e contribuições.

A lei complementar vigente, Lei nº 5.172, de 16/03/1966, por sua vez, utiliza, de forma equívoca, o termo "autoridade administrativa" para atribuir competências. Entretanto, quando cuida da competência para efetuar o lançamento tributário é irrefragável que a seqüência de procedimentos ali descritos refere-se ao agente fiscal, bem como de quem seja a responsabilidade funcional na eventual esquiva da prática do ato administrativo do lançamento quando conhecida a infração à legislação tributária.

O controle administrativo-gerencial do servidor investido em cargo público para a prática de atos de fiscalização que visam o controle tributário do administrado e a atividade por ele desenvolvida não se confundem. O Mandado de Procedimento Fiscal, enquanto ato administrativo-gerencial, destina-se ao controle gerencial dos agentes competentes à prática do



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	13 / 11 / 2007
	
Sueli Tolentino Mendes da Cruz	
Mat. Sipe 91751	

ato administrativo tributário e a isso estão limitados, sob pena de atos administrativos, complementares de normas hierarquicamente superiores, extrapolarem o comando que regulamentam, inserindo limites ao exercício da competência tributária (e não administrativa) atribuída por lei.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, tendo sido disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, com as alterações incluídas pelas Portarias SRF nº 1.614, de 30 de novembro de 2000, nº 407, de 17 de abril de 2001, nº 1.020, de 31 de agosto de 2001, atualmente, compilada na Portaria nº 3.007, de 26 de novembro de 2001.

O referido mandado consiste em uma ordem administrativa, emanada pela autoridade administrativa dirigente das unidades da Receita Federal para que seus auditores executem as atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. Sendo, portanto, ato praticado por autoridade competente (Coordenador, Superintendente, Delegado ou Inspetor, conforme o caso) e dirigido ao Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), as eventuais irregularidades verificadas no seu trâmite, ou mesmo na sua emissão, não têm o condão de invalidar o auto de infração decorrente do procedimento fiscal relacionado.

Cabe ressaltar, no que toca à ciência do MPF, que a necessidade de cientificar o contribuinte da existência do instrumento prende-se tão-somente a questões relacionadas à sua segurança contra pseudo-ações fiscais que poderiam ocorrer. Assim, o contribuinte pode, por precaução, praticar as medidas que julgar pertinentes para sua segurança durante o procedimento de fiscalização, enquanto não lhe for apresentado o MPF correspondente.

Entretanto, verifica-se nos autos que existe o MPF emitido para fiscalização do IPI, do qual foi dada ciência à recorrente em data anterior à opção pelo parcelamento do Refis. Impõe-se que se faça leitura mais cautelosa do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, o qual dispõe no § 1º:

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

Esse comando normativo não admite nem abre qualquer exceção à regra que estabelece. Ou seja, o afastamento da espontaneidade alcança, inclusive terceiros que sequer foram cientificados do procedimento fiscal. Quiçá, então, o próprio fiscalizado. As verificações obrigatórias determinadas no MPF referem-se à declaração e ao recolhimento de todos os tributos federais, o que obriga a averiguação da alíquota aplicada e da base de cálculo contabilizada.

Dessarte, essa Câmara, pelo voto de qualidade, decidiu pela improcedência da preliminar aventada com a finalidade de tornar nulo o ato administrativo resistido.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

A