



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Recurso n.º : 203-126775
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ARJO WIGGINS LTDA
Recorrida : Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes
Sessão de : 22 de janeiro de 2007
Acórdão nº : CSRF/02-02.543

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE. Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida, para o exame do mérito do recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez (Relatora) e Dalton César Cordeiro de Miranda que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANTONIO BEZERRA NETO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 03 OUT 2007

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO, ANTONIO CARLOS ATULIM, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, FLAVIO DE SÀ MUNHOZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

Recurso n.º : 202-126775
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ARJO WIGGINS LTDA.

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu procurador, com fundamento no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria n.º 55, de 12/03/98, contra decisão majoritária consubstanciada em acórdão da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Inconformada, pois, com a decisão que ANULOU por vício formal, o procedimento de fiscalização, por não estar acobertado o auto de infração, de Mandado de Procedimento Fiscal.

A ementa dessa decisão, possui a seguinte redação:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.MPF. NULIDADE. É nulo, por vício formal, o procedimento de fiscalização, que não esteja acobertado por Mandado de Procedimento Fiscal. **Recurso provido.**

Segundo as razões apresentadas pela Fazenda Nacional chama a atenção para (sic) alguns pontos que no entender do R. Procurador precisam ser ressaltados:

- houve a emissão de um Mandado de Procedimento Fiscal, logo, não estava a fiscalização desacobertada do MPF;
- o MPF foi emitido após o início da ação fiscal, mas tendo base legal para tanto, qual seja a Portaria MF nº 3.007/2001;

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

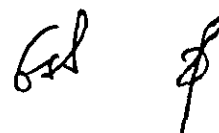
- o que houve foi um simples equívoco na denominação do MPF, que, ao invés de constar como MPF Especial (MPF-E) constou como MPF Fiscalização (MPF-F).

No mais, argumenta o i. Procurador que, (SIC) *A autoridade fiscal vincula-se a lei. Como bem diz o art. 3º, o tributo é uma prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Vinculada a que? À lei? Diz que o lançamento é uma atividade vinculada e, acima de tudo, obrigatória. “*

Defende que a consequência na falta de lavratura do lançamento é a punição funcional, ao passo que a consequência de haver equívocos na redação no MPF ou de ser ele apresentado posteriormente ao início da ação fiscal é meramente um problema interno do órgão, que não afeta o lançamento. Alega que o MPF é apenas um controle interno do órgão, não se sobrepondo ao lançamento em si. Cita jurisprudência na linha externada em seu recurso. Requer para que seja reestabelecida a decisão de primeira instância.

O apelo especial, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho n° 203-004 da Presidência daquela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

A interessada foi devidamente cientificada do Recurso Especial. Às fls. 634 a 642 apresentação de contra-razões da interessada, onde sobre a matéria invoca o entendimento dos Professores Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, e posteriormente o de Celso Antônio Bandeira de Mello. Fundamentalmente, reitera a necessidade de observância, pelo agente fiscal, da conduta estabelecida no ato administrativo (Portaria do Ministério da Fazenda). Alega (SIC) *“Não é possível que um agente fiscal seja obrigado a uma determinada conduta e, ao mesmo tempo, esteja sujeito a uma punição formal por agir em conformidade com ela. Isto porque, uma conduta não pode ser obrigatória e proibida ao mesmo tempo.”*



Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

Cita jurisprudência dos Conselhos favorável ao seu entendimento.
Reitera a nulidade do auto sob o fundamento de que a fiscalização não tinha poder para fiscalizar a COFINS, e nem tampouco, os períodos de apuração autuados.

Requer a manutenção do acórdão recorrido ou, a título argumentativo, para que os autos sejam remetidos à Câmara julgadora *a quo* para que sejam analisados os demais argumentos de defesa da recorrida.

É o Relatório.



Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pode ser admitido nos termos do art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

De um lado, a D. Procuradoria entende válido o lançamento na forma como foi efetuado; aduz que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é apenas um controle interno do órgão, não se sobrepondo ao lançamento em si. Por outro lado, a decisão recorrida, entende ter ocorrido nulidade por vício formal, no procedimento de fiscalização, por não estar acobertado o auto de infração, de Mandado de Procedimento Fiscal específico, nos termos da Portaria de regência.

Passo à análise da matéria.

Compulsando os autos verifica-se que a ação fiscal foi iniciada em 07/01/02 com a lavratura do Termo de Ciência e Solicitação de Documentos (fl. 4), sem o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, correspondente. No dia seguinte (08/01/02) foi emitido o MPF, específico para o IPI (verificação de transferência de créditos de terceiros), cientificado à interessada em 14/01/02 (fl.1). No caso, o lançamento se refere à exigência da COFINS (ciência do auto se verificou em 23/09/02).

O MPF-IPI traz em seu bojo a informação de que a emissão teve por base o art. 5º da Portaria nº 3.007/01 que determina:



Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

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

(.....)

Em nenhum momento, a fiscalização justificou a aplicação do dispositivo acima. De fato, inexistente constatação de contrabando, descaminho ou outra circunstância na qual a mora no início do procedimento prejudique a Fazenda Nacional.

Nem se diga que se trata, no caso, de "VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS" tendo em vista tratar-se de atividade de fiscalização, onde no curso do processo foram solicitados demonstrativos da base de cálculo. Houve no entender desta Conselheira, procedimento de fiscalização que deveria estar amparado pelo MPF-E.

Diante da ausência de MPF-E, cabe verificar quais as conseqüências para o lançamento. Para tanto, pertinente são as considerações a seguir:

O MPF foi instituído originariamente pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e está agora regulado pela Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, com as alterações efetuadas pelas Portarias SRF nº 1.432, de 23 de setembro de 2003 e nº 1.468, de 6 de outubro de 2003.

A natureza da relação fisco-contribuinte envolve circunstâncias relativas ao exercício, pela Administração Tributária, de um direito potestativo que deve ser regido 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.

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

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.

Fazendo-se uma comparação com o Judiciário, da mesma forma, que o advogado deve apresentar um instrumento de procuração, outorgado pelo contribuinte, o auditor deve estar autorizado para proceder ao ato de fiscalização, pelo MPF em que lhe são transmitidos os poderes, tal como a procuração ao advogado. Entendo, portanto, que o procedimento fiscal deve ser realizado sob os auspícios de um MPF específico nos termos da Portaria em regência e em consonância com as determinações nele contidas; caso contrário é passível de nulidade, tal qual o ocorrido no presente caso.

O fato de ter sido o Mandado instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo na forma do ato administrativo, 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.

Por outro lado, não se pode olvidar que, na acepção literal do termo, "mandado" é "ordem", dirigida ao responsável pelo procedimento. Assim, em relação ao MPF a nulidade da ação só é caracterizada pela realização da fiscalização sem a emissão desse documento ou, ainda que emitido, em desacordo com a natureza do procedimento a ser realizado.

Tem-se assim, que o Mandado de Procedimento Fiscal é formalidade imprescindível para a validade da autuação fiscal. Nesse entendimento compartilham ROQUE ANTONIO CARRAZZA e EDUARDO D. BOTALLO:

"... o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando 'ordem específica' para a instauração, pelos

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

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 do 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 prevêem a hipótese. Noutros falares, inexiste 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" (negrito, não do original).

JOSÉ ANTONIO MINATEL, também se deteve no estudo do "Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) como Condição de Validade do Lançamento Tributário"². Em sua síntese, assim se manifesta:

6.1. a criação do MPF deu publicidade a procedimento interno anteriormente existente e teve o claro objetivo de disciplinar e organizar a distribuição dos trabalhos a cargo da administração tributária federal, dando efetividade aos princípios da impessoalidade, objetividade, lealdade, moralidade e transparência dos atos praticados pela administração pública;

6.2. a expedição do MPF, assim como a autorização para reexame de período já fiscalizado, longe de mero ato de controle interno, exterioriza uma ordem do superior hierárquico ao agente subordinado, veiculada por meio de ato administrativo concreto, individual, da categoria dos "atos propulsivos", porque imprescindível para dar partida ao

¹ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo D. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços, maio de 2002. n.º 80. p. 104.

² In *Processo Administrativo Fiscal - Vol. VI, Ed. Dialética*)

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

procedimento de fiscalização, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. O MPF é ato administrativo necessário para atribuir condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, pelo que se traduz em ato preparatório e indispensável à produção de fatos subseqüentes, como é exemplo o lançamento;

6.3. a exigência de MPF, como condição de validade do procedimento fiscal, não agride, nem limita a competência dos agentes do Fisco, que é dada pela lei, regulando apenas a forma do exercício dessa competência, atribuindo condições de procedibilidade dentro dos quadrantes determinados pelo interesse público, princípio que se sobrepõe à possível discricionariedade dos auditores na seleção dos sujeitos passivos que serão objeto de exame do cumprimento de suas obrigações tributárias;

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 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

³ idem anterior

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

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, ser 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.

Em se tratando de decisão que anula lançamento tributário, fundamentado na falta de condições de procedibilidade por parte de determinado agente do Fisco, pela inexistência de regular Mandado de Procedimento Fiscal (vício formal pela ausência de MPF), somente será possível o saneamento desse específico ato administrativo, desde que observado ao disposto no art. 173-II, do CTN, se suprido o vício mediante expedição da ordem faltante (MPF) em favor do(s) mesmo(s) agente(s) que representou a administração tributária na formalização do primeiro lançamento, pois só assim estar-se-á diante de efetiva correção do ato administrativo viciado.



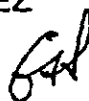
Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

Neste caso, o vício jurídico de um ato preliminar (ausência de MPF específico), contamina o posterior, levando conseqüentemente à nulidade do lançamento.

Em razão de todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões – DF, em 22 de janeiro de 2007.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Redator.

A discordância em relação ao voto da ilustre relatora se prende a dois aspectos:

a) em primeiro, não reputo que tenha havido qualquer tipo de irregularidade no procedimento do autuante; e

b) por último, não reputo que o procedimento de fiscalização, que porventura esteja acoimado com algum tipo de irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal, possa dar causa algum tipo de nulidade por vício formal desse procedimento.

Em relação ao aspecto factual da questão, a decisão de primeira instância não merece reparos, tocando os pontos relevantes da lide, motivo pelo qual adoto os seus fundamentos em todos os seus termos:

30. Além do mais, não houve qualquer irregularidade quanto ao MPF do presente processo. O início da ação fiscal antes da emissão do MPF está respaldado pelo art. 5º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, e é possível quando se verifica "prática de infração à legislação tributária". Note-se que a Portaria, ao adotar tal possibilidade, não exige conduta fraudulenta ou dolosa para tal providência (como nas outras duas possibilidades – contrabando e descaminho), o que explica a desnecessidade da ação resultar em lançamento com multa qualificada.

31. Se não bastasse, no MPF emitido em 08/01/2002, pela autoridade competente (o Delegado da Receita Federal), constou a expressão: "emitido nos termos do art. 5º da portaria 3007 de 26/11/2001". Portanto o MPF de fl. 1 constitui-se em verdadeiro Mandado de Procedimento Fiscal – Especial, a despeito de não constar explicitamente tal denominação no documento.

32. Com relação ao objeto do MPF, além do IPI de janeiro de 1997 a janeiro de 1998, ele alcança também as "VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS", com o seguinte teor: "correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos."

Acrescento ainda que a circunstância de ter sido emitido MPF de Fiscalização (MPF-F), em vez de MPF-E, é mera irregularidade formal que em nada fere o procedimento fiscal.

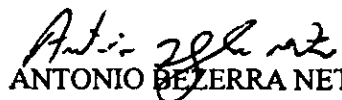
Em relação ao alegado vício formal, em considerando a existência de eventual irregularidade, que foi aprovado que não existe, *ad arguendum tantum* deve-se ressaltar que este Colegiado vem reiteradamente se manifestando-se no sentido de que a existência de eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal não enseja a nulidade do Auto de Infração

Processo n.º : 10855.004208/2002-71
Acórdão n.º : CSRF/02-02.543

lavrado na forma da lei, pois não é instrumento capaz de atribuir competência à autoridade lançadora, uma vez que esta consta definida em lei.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 22 de janeiro de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO

