



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 12466.003119/2004-88
Recurso nº 133.246 Voluntário
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº 302-39.526
Sessão de 18 de junho de 2008
Recorrente SAB SP TRADING COMPANY S/A.
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 05/10/2000, 17/10/2000, 19/10/2000, 20/10/2000, 23/10/2000, 24/10/2000, 25/10/2000, 27/10/2000

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA.

É competente para lançamento de tributos a autoridade fiscal do domicílio do contribuinte, forte no Regimento Interno da Receita Federal do Brasil e, ainda, no caso, com base no art. 9º do PAF.

PRELIMINAR DE INCOMPATIBILIDADE DO FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO COM O FATO JULGADO. INEXISTÊNCIA.

Os fundamentos do auto de infração não se alteram pelo fato de não terem sido considerados extintos os créditos correspondentes a ação transitada em julgado na esfera judicial.

IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO PARA FINS DE EVITAR A DECADÊNCIA

O Fisco detém não só o dever como o direito de efetuar o lançamento com fins de evitar a decadência, motivo pelo qual não há qualquer nulidade nesta situação.

DECISÃO JUDICIAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Não se aplica o disposto no inciso X do artigo 156 do Código Tributário Nacional nos casos em que o litígio tiver sido

consequência de ação rescisória com concessão de medida cautelar suspensiva dos efeitos da ação judicial transitada em julgado.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência da autoridade fiscal para lavrar o auto de infração, vencido o Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência e cerceamento do direito de defesa por inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal. Vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator, Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompatibilidade do fundamento do auto de infração com o fato julgado, vencidos os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de impossibilidade de lançamento para fins de evitar a decadência e prejudicadas as preliminares de arrolamento de bens e suspensão do processo, nos termos do voto do relator e no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos Os Conselheiros Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator, Marcelo Ribeiro Nogueira, Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa. Fizeram sustentação oral a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa e a Advogada Mary Elbe Queiroz, OAB/PE -25.250.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


RICARDO PAULO ROSA – Redator Designado

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira: Mércia Helena Trajano D'Amorim.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Por meio dos Autos de Infração de fls. 01-05 e 06-10, exigiu-se da contribuinte em epígrafe as quantias de R\$ 2.277.254,05 a título de Imposto de Importação, acrescida de juros de mora e de R\$ 1.688.094,31 a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, também acrescida de juros de mora.

Conforme relato de fls. 07, a contribuinte não recolheu os tributos aduaneiros referentes às declarações de importações listadas às fls. 09, pretendendo compensar estes débitos com créditos existentes em nome da empresa SAB Trading Comercial Exportadora S.A., com amparo em decisões judiciais proferidas na medida cautelar n.º 2002.03.00052707-0, da 11ª Vara da Seção Judiciária de São Paulo e no mandado de segurança n.º 2001.02.01.047030-0 do TRF – 2ª Região. Não constam dos autos elementos capazes de demonstrar que tais decisões judiciais já tivessem transitado em julgado.

A empresa SAB Trading Comercial Exportadora S.A., com base nas referidas decisões judiciais, teve assegurado o direito de compensar seus créditos-prêmio de IPI com débitos de terceiros. Com o objetivo de exercer tal direito, formalizou os processos administrativos n.º 11543.000015/00-11, 12466.000010/00-82 e 12466.002362/00-20, solicitando a compensação de parcela dos seus créditos prêmio de IPI com débitos relativos a II e IPI, existentes em nome de SAB SP Trading Company S.A., a qual figura como interessada no presente processo.

Conforme consta de fls. 02 e 07, o presente crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa, razão pela qual o presente lançamento foi efetuado apenas com o objetivo de prevenir a decadência.

Não houve lançamento da multa de ofício, por força do disposto no art. 63 da Lei n.º 9.430/96.

Cientificada do auto de infração, a interessada apresentou a impugnação de fls. 20-49, com base nos seguintes argumentos:

a) os presentes lançamentos são nulos, pois a Alfândega do Porto de Vitória não tem competência para analisar o crédito apurado pela empresa cedente (SAB Trading Comercial Exportadora S.A.) e sua utilização para compensação dos débitos da cessionária (SAB SP Trading Company S.A.), ora impugnante. Tal incompetência foi reconhecida pela DRJ Juiz de Fora, conforme Acórdão juntado por cópia às fls. 114-129;

b) os presentes lançamentos são nulos, tendo em vista a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários correspondentes. Deve-se, ainda,

levar em conta a total vinculação do presente lançamento com a decisão proferida no processo administrativo n.º 11543.000015/00-11. Segundo a contribuinte, as razões que levaram a DRJ Juiz de Fora a declarar a nulidade do despacho decisório proferido naqueles autos são as mesmas que sustentam a presente impugnação;

c) no mérito, alegou que possui indiscutível direito à compensação de débitos com créditos de terceiros, pelas razões expostas às fls. 42-44;

d) considerou improcedentes os presentes lançamentos, tendo em vista a incompetência da autoridade autuante e a patente extinção do crédito tributário, por meio das compensações efetuadas, pelas razões expostas às fls. 44-45;

e) considerou inaplicável a taxa SELIC a título de juros de mora, pelas razões expostas às fls. 45-48;

Diante do exposto, requereu o direito de proceder a sua defesa de forma ampla, na eventual hipótese de se verificar a cessação da suspensão da exigibilidade dos presentes créditos tributários. Requereu, outrossim, que a presente impugnação seja acolhida, reconhecendo-se a nulidade dos presentes lançamentos. Alternativamente, requereu que sejam julgados improcedentes os presentes autos de infração. Caso se julguem procedente as exigências a título de II e IPI, devem ser excluída as parcelas cobradas a título de juros de mora, calculados com base na taxa SELIC.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis/SC indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/FNS nº 5.264, de 17/12/2004, fls. 131/139, assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 05/10/2000, 17/10/2000, 19/10/2000, 20/10/2000, 23/10/2000, 24/10/2000, 25/10/2000, 27/10/2000

Ementa: COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA.

Os débitos declarados em pedidos de compensação, formulados antes de 30 de outubro de 2003 (data de edição da Medida Provisória n.º 135), devem ser constituídos mediante lançamento de ofício, com vistas a prevenir a decadência.

Lançamento Procedente.

Às fls. 141/v o contribuinte foi intimado da decisão supra, motivo pelo qual apresenta Recurso Voluntário de fls. 142/199.

Às fls. 201 o recorrente é intimado a arrolar bens.

Às fls. 202/205 o contribuinte pede reconsideração da decisão, bem como requer o direito a não arrolar bens, fls. 208/214.

2

Às fls. 215/220 é intimado o contribuinte a arrolar bens para seguimento do recurso interposto.

Às fls. 222/252 o recorrente requer prazo para arrolar bens, o fazendo às fls. 255/350.

Às fls. 354/408 são juntados documentos, dentre eles, cópias de decisão no STF do AI 523.843 e solução de consulta n.º 451/2005.

Às fls. 433/v é distribuído o feito para este Conselheiro e posto em julgamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Discute-se nestes autos a possibilidade de lançamento de tributos com vistas a evitar a decadência.

Das preliminares

Da suspensão/extinção do processo

Alega a recorrente que deva ser suspenso o presente processo enquanto perdurar a discussão da compensação requerida.

A presente preliminar resta prejudicada, já que a própria requerente defendeu o julgamento do processo.

Do arrolamento de bens

Na medida em que a recorrente arrolou bens e direitos, descabe analisar o pedido de não arrolamento de bens, restando também prejudicada esta preliminar.

Da preliminar de incompetência da autoridade fiscal para lavrar o auto de infração

A recorrente alega que a autoridade lançadora é incompetente, alegando ser a Delegacia da empresa cedente dos créditos, SAB Trading a que deveria ter realizado o auto de lançamento para evitar a decadência.

Entendo sem razão este tema.

Para mim, não resta dúvida acerca da competência da Alfândega do Porto de Vitória para lavrar o presente autos de infração, uma vez que as declarações de importação em apreço foram registradas perante aquela repartição.

Sobre o assunto, toda a legislação sobre as competências da Receita Federal do Brasil levam a esta conclusão:

Decreto nº 6.313, de 19 de dezembro de 2007

ANEXO I

ESTRUTURA REGIMENTAL DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

CAPÍTULO V

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art.32. Os regimentos internos definirão o detalhamento dos órgãos integrantes da Estrutura Regimental, as competências das respectivas unidades, as atribuições de seus dirigentes, a descentralização dos serviços e as áreas de jurisdição dos órgãos descentralizados.

Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto nº 6.102, de 30 de abril de 2007, resolve:

Art. 1º Aprovar o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, na forma do Anexo a esta Portaria.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data da sua publicação.

ANEXO

CAPÍTULO III

DAS COMPETÊNCIAS DAS UNIDADES

Art. 160. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes "Especial A", "Especial B" e "Especial C", quanto aos tributos e contribuições administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização e, especificamente:

VI - processar lançamentos de ofício, imposição de multas, pena de perdimento de mercadorias e valores e outras penas aplicáveis às infrações à legislação tributária e aduaneira, e as correspondentes representações fiscais;

CAPÍTULO IV

DAS ATRIBUIÇÕES DOS DIRIGENTES

Seção I

Das Atribuições Específicas

Art. 224. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil incumbe:

XV - estabelecer a área de jurisdição das unidades da RFB;

Portaria RFB nº 10.166, de 11 de maio de 2007

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso XV do art. 224 do Regimento

J

Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, resolve:

Art. 1º As áreas de jurisdição das Unidades Descentralizadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) são as definidas nos anexos a esta Portaria.

O anexo VIII da referida Portaria especificamente determina e concede a competência ao Porto de Vitória para realizar o lançamento em tela.

Mesmo que assim não o fosse, o PAF é claro ao determinar que:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Como a autoridade lançadora foi a primeira a realizar o referido lançamento ora debatido, preveniria a jurisdição, o que, mais uma razão, faz com que seja competente a da Alfândega do Porto de Vitória.

Em face do exposto, voto por rejeitar a presente preliminar.

Da preliminar de inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal

Alega a recorrente que o procedimento fiscal realizado é nulo, haja vista não ser suportado por Mandado de Procedimento Fiscal.

Entendo com razão a recorrente neste ponto.

A legislação sobre o tema é clara quanto à exigência de MPF para o início de procedimentos fiscalizatórios.

O início da exigência do MPF surgiu com a Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999, onde ficou estabelecido que os procedimentos fiscais, relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, deveriam obedecer e somente seriam instaurados mediante ordem específica denominada de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos

Audidores Fiscais da Receita Federal - AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

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

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as 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;

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Essa Portaria foi revogada, havendo, sucessivamente, a Portaria 3.007/01, a Portaria nº 4.328/05, estando atualmente em vigor a Portaria nº 6.087/05, com base no Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

O referido Decreto é claro:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§ 4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 6º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

As únicas hipóteses para afastar a exigência do MPF são as dispostas no §3º, o que não é o caso dos autos.

Não havendo hipótese excludente da desnecessidade de MPF, deveria o presente caso ter se iniciado com um o que não ocorreu.

O CTN, ainda, é claro sobre o tema:

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.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Paulo de Barros Carvalho assim leciona acerca das Portarias, *in* Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 75:

As portarias, por seu turno, consubstanciam regras gerais ou individuais que o superior edita para serem observadas por seus subalternos. Ocorrem em todos os degraus da escala hierárquica, desde os ministérios até as mais simples repartições do serviço público. Prestam-se não só para veicular comandos administrativos gerais e especiais, como também para designar funcionários para o exercício de funções menores, abrir sindicâncias e inaugurar procedimentos administrativos.

No mesmo sentido são os ensinamentos de Roque Carrazza e Eduardo Botallo, In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 80, Dialética, pp. 104:

(...) o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando 'ordem específica' para a 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 a 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, tisonam de irremediável nulidade as providenciais fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.

A jurisprudência deste Conselho é neste sentido:

Número do Recurso: 152459

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10920.001354/2005-66

Tipo do Recurso: DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Recorrida/Interessado: SCHULZ S.A.

Data da Sessão: 18/10/2007 01:00:00

Relator: Valmir Sandri

Decisão: Acórdão 101-96368

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio José Praga de Souza que davam provimento parcial quanto a nulidade do AI da CSLL em face da ausência de MPF. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares, declinar competência ao 2º Conselho para julgamento do item 1 do Auto de Infração da Cofins (Insuficiência de Recolhimento) e, no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso para manter apenas a exigência relativa ao item 3 do auto de infração do IRPJ (exclusões indevidas).

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – IMPRESCINDIBILIDADE – A inclusão, no mesmo processo, de exigência de tributo que não decorra dos mesmos elementos de prova das demais exigências, e que não esteja incluso nas verificações obrigatórias, é nula por estar ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal.
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE – Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

(...)

Recurso de Ofício Negado.

Número do Recurso: 152459
Câmara: PRIMEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10920.001354/2005-66
Tipo do Recurso: DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ E OUTROS
Recorrente: 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Recorrida/Interessado: SCHULZ S.A.
Data da Sessão: 18/10/2007 01:00:00
Relator: Valmir Sandri
Decisão: Acórdão 101-96368
Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio José Praga de Souza que davam provimento parcial quanto a nulidade do AI da CSLL em face da ausência de MPF. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares, declinar competência ao 2º. Conselho para julgamento do item 1 do Auto de Infração da Cofins (Insuficiência de Recolhimento) e, no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso para manter apenas a exigência relativa ao item 3 do auto de infração do IRPJ (exclusões indevidas).

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - IMPRESCINDIBILIDADE - A inclusão, no mesmo processo, de exigência de tributo que não decorra dos mesmos elementos de prova das demais exigências, e que não esteja incluso nas verificações obrigatórias, é nula por estar ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

RECURSO DE OFÍCIO - Ante a bem fundamentada decisão recorrida que exonerou parcialmente a exigência constante nos presentes autos, impõe-se o não acolhimento do recurso de ofício ora interposto.

(...)

Recurso de Ofício Negado.

Relevante ressaltar parte do voto proferido no processo supra:

Até recentemente vinha entendendo que eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não era causa de nulidade do auto de infração, porquanto, entendia, de uma forma simplista, sua função era de dar ao sujeito passivo da obrigação tributária, conhecimento da realização de procedimento fiscal contra si intentado, como também, de planejamento e controle interno das atividades e procedimentos fiscais, ao argumento de que o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, devidamente investido em suas funções, era competente para o exercício da atividade administrativa de lançamento, independentemente do Mandado de Procedimento Fiscal.

Entretanto, após uma análise mais acirrada e reflexões, cheguei a conclusão de que minha anterior posição encontrava-se na contramão

do bom direito e em total afronta à segurança jurídica, à moralidade, à eficiência e à própria legalidade, senão vejamos:

Acerca da competência da Administração Tributária para aferir a capacidade contributiva, como reconhecido na Constituição Federal (art. 145), são as seguintes às disposições da legislação:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - Os atos termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Portaria SRF nº 3.007/2001 (Portaria vigente à época. As mesmas disposições consta na Portaria SRF nº 6.087/2005)

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

(...)

Em respeito à ordem jurídica, quaisquer direitos reconhecidos ou consagrados em portarias, que não afrontem direitos fundamentais, vinculam a Administração Tributária e os seus agentes ao direito subjetivo por ela mesma criado, e terão que ser respeitados sob pena, como já dito antes, de grave afronta à segurança jurídica, à moralidade, à eficiência e à própria legalidade, devendo o ato administrativo que desrespeitar as prescrições contidas naqueles atos normativos ser considerado nulo de pleno direito, não podendo, de forma alguma, ser convalidado pelo agente público seja a que argumento for.

Cabe aqui ressaltar e reconhecer a validade e força das portarias como normas da legislação tributária, pois elas, como veículos introdutores de normas, inclusive, são quem regulam os regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes, como o recentemente editado que trouxe significativas alterações na forma do seu funcionamento, bem como são os instrumentos utilizados para nomear os Auditores Fiscais da Receita Federal após aprovação em concurso.

No campo tributário, por trazer insito o poder do Estado para expropriar bens dos particulares, os princípios da legalidade, da

moralidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa deverão ser assegurados com mais vigor uma vez que na relação jurídico-tributária o Estado é dotado de poderes amplos, inclusive, para proceder à execução forçada de bens com base na inscrição do débito por meio da Certidão de Dívida Ativa.

Porém, esse poder não pode ser exercido de modo absoluto, uma vez que ele encontra seus limites exatamente nos direitos e garantias individuais, como preceitua o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Assim, a Portaria expedida pelo Secretário da Receita Federal é o veículo normativo legalmente autorizado para estabelecer as regras de competência e investir o Auditor Fiscal da Receita Federal nos poderes de fiscalizar determinado contribuinte. A competência geral do AFRF decorre da lei, porém a competência específica para atuar em um caso concreto somente é dada pelo MPF que se assemelha à procuração ou à ordem que outorga poderes ao mandatário.

Dessa forma, com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF – Mandado de Procedimento Fiscal - que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o “mandado”, a ordem de mandar, e dá a competência para agir em nome do Fisco, o qual, diga-se de passagem, foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de melhor controlar as ações dos seus agentes, como consta da Ementa do próprio Ato.

Portanto, os agentes da administração tributária deverão ser os primeiros a obedecerem às regras fixadas pelos seus superiores hierárquicos. Igualmente, a Administração, quando edita um ato se obriga perante o particular a respeitar os seus próprios atos.

De outro forma, afrontaria a moralidade e à eficiência pública, bem como o direito subjetivo dos contribuintes que a administração tributária resolvesse desconhecer as regras por ela própria fixada para validar atos de agentes executados à revelia da autoridade hierarquicamente superior e em claro desrespeito das regras administrativas.

*Nesse diapasão, são importantes as lições dos ilustres Conselheiros Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López, membros do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, brilhantemente colocadas na obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112 (grifos não são do original):*

“(...) Este Mandado deve ser apresentado pelos Auditores Fiscais da Receita Federal ao contribuinte na execução do procedimento fiscal. Providência que buscou dar maior transparência ao trabalho fiscal e maior segurança ao contribuinte sobre o que dele irá se verificar.(...)”

“II.12. Início do Procedimento Fiscal e o Mandado de Procedimento Fiscal

A partir de 1º de dezembro de 1999, os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF são instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (...).

(...)

Já existia no âmbito da Administração Tributária Federal disciplina equivalente, executada por meio da conhecida “FM” (Ficha Multifuncional), documento interno gerado pelas autoridades que comandavam a chefia das atividades da fiscalização federal de cada unidade administrativa regionalizada, para registrar o planejamento dos trabalhos a serem desenvolvidos em determinado período, identificar os sujeitos passivos selecionados em função de critérios objetivos previamente elencados, assim como determinara amplitude dos trabalhos que deveriam ser desenvolvidos em cada caso, em função das peculiaridades de cada programação. A ficha de registro interno era denominada de “multifuncional” porque servia, simultaneamente, para cadastrar a seleção de contribuintes submetidos à inspeção, determinar os agentes do Fisco encarregados da execução de cada trabalho, identificar os períodos e tributos objeto da investigação em cada sujeito passivo, assim como discriminar e controlar o resultado das atividades de cada agente do Fisco em relação aos contribuintes fiscalizados, mediante aferição e registro do tempo despendido em cada trabalho, como também do eventual crédito tributário constituído quando do encerramento da auditoria-fiscal que estava a seu cargo.

A diferença da nova sistemática implantada pelo MPF em relação à anterior acima descrita reside principalmente na previsão de cientificação e controle da programação dos trabalhos fiscais pelo contribuinte.

(...)

O MPF, de acordo com a Portaria SRF nº 3.007/01, possui os seguintes prazos máximos de validade: I – 120 (cento e vinte) dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E; II – 60 (sessenta) dias, no caso de MPF-D. A prorrogação do prazo poderá ser efetuada pela autoridade eminente tantas vezes quantas forem necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos no ato legal.

O MPF extingue-se: I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio; II – pelo decurso dos prazos de validade. A hipótese de extinção do MPF pelo decurso do prazo de validade não implica nulidade dos atos praticados durante o período de sua vigência, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. Na emissão do novo MPF, neste caso, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

(...)

A competência atribuída ao Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF tem apenas a finalidade de explicitar quais são os poderes e deveres

inerentes a seu cargo. Por permitir acesso quase irrestrito a informações sigilosas dos contribuintes, a atividade de fiscalização não pode ser exercida por qualquer servidor público, mas apenas por aquele a quem a lei impõe um rol de deveres. A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.

A Competência exclusiva conferida ao AFRF para efetuar o lançamento não pode ocasionar, portanto, qualquer limitação ao poder da União de exigir os tributos de sua competência, eis que esse poder deriva da própria Constituição Federal. (...) os órgãos administrativos têm amplo poder de se organizar, direcionando sua força de trabalho de forma a melhor cumprir sua atribuição. Para isso, são definidas prioridades, selecionados contribuintes, definidos os procedimentos. Via de regra, esse disciplinamento é apenas interno, ou seja, seu descumprimento só acarreta responsabilização interna corporis.

O MPF, contudo, inovou ao dar conhecimento do conteúdo dessas diretrizes internas ao contribuinte. Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exige 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.

Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.”

No sentido de que o MPF é instrumento imprescindível ao lançamento e a incompetência da autoridade fiscal é vício insanável que pode ser argüido a qualquer tempo, visto que é do tipo de nulidade que não se convalida, é, também, a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes, vejamos:

Acórdão 101-94060. 28/01/2003

Relatora: Sandra Maria Faroni.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA- O Mandado de Procedimento Fiscal não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco

competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento.

Acórdão 101-94116 - 27/02/2003.

Relatora. Sandra Maria Faroni.

Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado.

Acórdão 106-13156 - 29/01/2003.

Relator: Luiz Antonio de Paula

Ementa:MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade do atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo.

No presente caso, consoante se verifica do Termo de Verificação Fiscal – Fiscalização e Complementar (fls. 01/02, o procedimento inicial determinado visava a Fiscalização do IPI e Verificações Obrigatórias (MPF-F), posteriormente estendido ao IRPJ (MPF-C), ou seja, a autoridade fiscal que procedeu ao lançamento não tinha competência legal para a execução de lançamento autônomo a título de CSLL, de acordo com as normas legais que regem o exercício e regulamentam o poder de lavrar autos de infração.

Por todo o acima exposto, entendo que agiu com acerto a r. decisão recorrida que declarou nula a parcela da exigência da CSLL acima recorrida, razão porque voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Assim, conclui-se que qualquer procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas da legislação e de forma contrária às normas fixadas na portaria regulamentadora é nulo de pleno de direito.

Em face do exposto, voto por acolher a presente preliminar de nulidade do lançamento por falta de MPF.

17

Da preliminar de incompatibilidade do fundamento do Auto de Infração com o fato julgado.

Tendo em vista que restaram afastadas as preliminares levantadas e mantido o Auto de Lançamento com base na decisão proferida na medida cautelar, levantei a preliminar de incompatibilidade do fundamento do Auto de Infração com o fato julgado.

Tal fato se deu porque, mantido o Auto de Infração com base na medida liminar deferida em ação rescisória em momento posterior ao trânsito em julgado, a fundamentação do referido lançamento restou divergente dos fatos.

O lançamento realizado originalmente se baseou no fato de não haver decisão judicial transitada em julgado, motivo pelo qual foi lavrado.

Na medida em que a decisão proferida nos autos entendeu por bem que o lançamento poderia ter sido realizado com base na decisão judicial liminarmente em ação rescisória, entendi que o lançamento não mais poderia se manter, já que descolada a situação fática da prevista naquele documento fiscal.

Entendo que há, assim, contrariedade ao art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, já que a descrição dos fatos no Auto de Lançamento não condiz com a situação fática ocorrida.

Desta feita, voto por acolher a preliminar de incompatibilidade do fundamento do Auto de Infração com o fato julgado.

Impossibilidade de lançamento para fins de evitar a decadência

O recorrente alega preliminar de nulidade da decisão sob alegação de que o Fisco não poderia ter realizado o presente lançamento com vistas a evitar a decadência.

Sem razão.

O Fisco detém não só o dever como o direito de efetuar o lançamento com fins de evitar a decadência, motivo pelo qual não há qualquer nulidade nesta situação.

Neste sentido bem dispôs a decisão recorrida, argumentos que aqui encampo integralmente:

Alegação também desprovida de sentido. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não é fator impeditivo da constituição do referido crédito, por meio de auto de infração. Sobre o tema, é suficiente transcrever as conclusões do Parecer PGFN/CRJN n.º 1.064/93:

a) nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, deve ser efetuado o lançamento, ex vi do art. 142 e respectivo parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

b) uma vez efetuado o lançamento, deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (art. 145 do CTN c/c o art. 7º inciso I do Decreto n.º 70.235/72), com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito

tributário apurado permanece suspensa, em face da medida liminar concedida (art. 151 do CTN);

c) preexistindo processo fiscal a liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida.

Importante ressaltar que a constituição do crédito tributário, visando prevenir a decadência, não deve ser confundida com algum procedimento fiscal visando à efetiva cobrança do referido crédito tributário.

Do mérito

No mérito, entendo que não pode prevalecer o Auto de Infração lançado.

Como já dito, o lançamento para fins de evitar a decadência originalmente se deu porque os créditos objeto de compensação pela recorrente eram decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, já que o mesmo foi lançado em 10/09/2004.

Entretanto, em 03/10/2005 ocorreu o trânsito em julgado da demanda, ou seja, o lançamento realizado como único objetivo de evitar a decadência restou fulminado, já que a base em que se sustentava deixou de existir.

A ação rescisória ingressada pela União e a medida cautelar deferida em 15/12/2005 não pode ter o condão de manter um auto de infração baseado unicamente para afastar a decadência de um tributo.

O trânsito em julgado ocorrido fulminou de pronto o lançamento realizado, não havendo como mantê-lo.

Assim já julgou este Conselho:

Número do Recurso: 001289
Câmara: SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo: 13805.007919/94-73
Tipo do Recurso: DE OFÍCIO
Matéria: PIS
Recorrente: DRJ-SÃO PAULO/SP
Recorrida/Interessado: BCN BARCLAYS - BANCO DE INVESTIMENTO S/A.
Data da Sessão: 25/01/2000 15:00:00
Relator: Maria Teresa Martínez López
Decisão: ACÓRDÃO 202-11772
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.
Ementa: PIS - DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449/88 - Decisão Judicial transitada em julgado, favorável ao Contribuinte, implica no cancelamento do auto de infração com o mesmo objeto. Recurso de ofício negado.

Diante de todo o exposto, julgo prejudicadas as preliminares de suspensão/extinção do processo e de arrolamento de bens, rejeito as preliminares de incompetência da autoridade fiscal para lavrar o auto de infração, acolhendo as preliminares de inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal e incompatibilidade do fundamento do Auto de Infração com o fato julgado.

No mérito, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2008


LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Redator Designado

Nos termos do Decreto 70.234/72 e alterações posteriores, as questões de mérito devem preceder o julgamento das preliminares que derem causa à nulidade do lançamento, quando as primeiras forem favoráveis ao contribuinte.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Tendo sido a decisão quanto ao mérito, por maioria de votos, desfavorável ao contribuinte, votaram-se as preliminares argüidas pela recorrente, dentre elas, a de nulidade do lançamento por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal.

Neste ponto, havia o i. Conselheiro Relator do voto vencido considerado “*que qualquer procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas da legislação e de forma contrária às normas fixadas na portaria regulamentadora é nulo de pleno de direito*”.

Peço vênia para discordar.

O teor do artigo 59 do Decreto 70.235/72, acima transcrito, restringe o universo de atos e termos que devam ser declarados nulos àqueles praticados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

De plano, verifica-se que não há que se falar em “*nulidade de qualquer procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas da legislação*”, como pretendia o i. Relator do voto vencido. Prosperasse esse entendimento, e a inobservância de qualquer disposição contida na legislação seria suficiente para que o ato praticado fosse nulo, em clara

afronta ao comando legal que especifica de forma restritiva quais atos devem ser assim considerados e, ainda mais, trata logo adiante de deixar bem claro que todas as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade.

Decreto 70.235/72

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

Feita esta importante ressalva, cumpre agora examinar se a ausência de Mandado de Procedimento Fiscal caracteriza alguma das situações especificadas no artigo 59 como suficientes para a declaração de nulidade do procedimento fiscal levado a efeito.

Como já se disse, as faltas cometidas no curso do procedimento que importam na nulidade do ato praticado estão restritas a duas situações, quais sejam, (i) a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte ou (ii) a prática do ato ou tomada de decisão por pessoa ou servidor incompetente para exercê-lo.

Aceita essa premissa, passo ao exame da primeira hipótese. O cerceamento do direito de defesa.

No presente feito, o contribuinte foi notificado da constituição do crédito tributário correspondente mediante procedimento sumário, tendo em vista a disponibilidade das informações necessárias dentro da própria repartição pública, sem a necessidade de intimação prévia para obtenção de documentos. Isso ocorreu pelo fato de o procedimento fiscal ter sido motivado por decisão proferida em âmbito judicial, interpretada, em um primeiro momento, como suficiente para exigência dos tributos compensados pelo contribuinte nas importações ao abrigo de decisão em mandado de segurança.

Como é do conhecimento de todos, a fase litigiosa do procedimento inicia-se com a impugnação ao auto de infração, nos termos do Decreto 70.235/72.

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

É a partir deste momento que o contribuinte exerce de forma ampla e plena o consagrado direito de defesa, no qual lhe é assegurado o acesso aos autos, cópias, o direito a requerer perícias etc, assim como o duplo grau de jurisdição, em decisões proferidas por colegiados compostos por integrantes que não tiveram participação no procedimento fiscal que deu origem ao auto de infração.

Não vejo como se possa considerar que qualquer falha ocorrida ainda na fase de formalização da exigência possa acarretar a preterição do direito de defesa do contribuinte, se houve a manifestação de inconformidade e foi instaurada a fase litigiosa do procedimento, sendo-lhe, desta forma, assegurado o direito de contraditar as acusações contidas no processo, o que, de fato, efetivamente ocorreu no presente feito e do que ainda agora estamos nos ocupando.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi criado pela Portaria 1.265, de 22 de novembro de 1999, inserido em um conjunto de outras regras que tinham o propósito de consolidar critérios de planejamento e normas para execução do procedimento fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

A Portaria estabeleceu, em seu artigo segundo, que os procedimentos fiscais seriam instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. O artigo 11 especificava situações em que o MPF não seria exigido, incluindo a dispensa nos casos de procedimentos realizados dentro da repartição, de revisão aduaneira e de lançamento suplementar de revisão das declarações prestadas pelo contribuinte.

Nessas duas hipóteses para as quais a dispensa foi prevista há em comum o fato de que o contribuinte é atuado em decorrência de um procedimento interno praticado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sem a necessidade de intimá-lo previamente para obtenção de documentos.

Ora, sem falar na similitude destes com o caso vertente, se admitirmos que a ausência do MPF é caso de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, como aceitar que a própria norma que o instituiu previsse situações para as quais sua emissão estivesse dispensada? Fosse ele, *de per si*, um instrumento essencialmente destinado à proteção do direito que o contribuinte tem de defender-se da imposição que lhe é exigida, não se admitiria sua dispensa em nenhuma hipótese, como não se admite a subtração de qualquer outro procedimento que represente a proteção dessa sagrado e inarredável direito.

O Mandado de Procedimento Fiscal representa um importante instrumento, inserido dentro de um sistema de planejamento e controle da atividade fiscal.

Olhado de forma ampla, infere-se que ele atribui moralidade ao exercício da atividade fiscal e maior segurança nas relações fisco-contribuinte, mas daí até afirmar-se que a sua ausência representa preterição do direito de defesa há uma distância abissal. Bem pelo contrário, a partir do momento em que o Mandado passou a ser exigido, ele garantiu ao administrado o direito de solicitá-lo à fiscalização, buscando assegurar-se de que o procedimento está sendo praticado por pessoas que detém competência para tanto. Sua ausência não afasta esse direito, pois permite que se investigue as razões por que a fiscalização está dispensada de apresentá-lo. Até então, não haveria como tomar esse tipo de providência, já que a ação fiscal não dependia de ordem expressa da administração.

De fato, o Mandado estabeleceu um canal de comunicação entre o administrado e a administração como um todo, reduzindo ou mesmo anulando a possibilidade de que ações autônomas possam ser praticadas e, como fica claro, sua ausência em nada interfere nesse canal.

Superada a primeira questão, ocupo-me da segunda hipótese.

A ausência do Mandado de Procedimento Fiscal torna incompetente o servidor para a prática do ato?

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

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

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

A Lei nº 10.593/2002, com alterações posteriores, disciplina atualmente a investidura no cargo e especifica as competências dentro da Carreira.

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

"Carreira de Auditoria da Receita Federal do Brasil

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

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

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

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

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

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

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

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

f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;

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

Se assim é, carecem de uma solução os casos em que, no exercício de sua atividade profissional, o Auditor exerce a atribuição à qual está vinculado por força de lei, sem que tenha sido emitido o documento que, nos termos da Portaria Ministerial, instaura o procedimento em si.

Estaria o procedimento iniciado pelo Auditor compulsoriamente em face de sua vinculação ao exercício do poder-dever que lhe é cometido fadado à declaração de nulidade pela ausência do correspondente Mandado? Ou a ausência do mesmo importa em considerar-se o procedimento não instaurado, já que, nos termos da Portaria 1.265/99, a instauração se dá com a emissão do Mandado?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portaria SRF 1.265/72

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

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

Decreto 70.235/72

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

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada

Não há qualquer tipo de incompatibilidade. E a compreensão do significado e alcance de cada norma permite resolver esse impasse como um todo.

A Portaria 1.265/99, hoje revogada, propunha-se, como ainda se propõe hoje a Portaria 4.066/07, à organização das atividades de fiscalização do contribuinte, desde a fase de planejamento até a de execução, conferindo às mesmas novos instrumentos de controle interno e externo. Elas têm propósito de cunho meramente administrativo, ainda que com repercussão de longo alcance, na medida em que, como ocorre com outras normas infra-legais, interferem decisivamente na vida o administrado.

Vejamos sobre o que dispõe as Portarias, conforme nelas enunciado.

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

Não há qualquer menção ao exercício das competências inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e nem às conseqüências que ação do fisco acarretam para o contribuinte.

É por isso que, nas Portarias, considera-se instaurado o procedimento somente a partir da emissão do MPF, enquanto que na Lei o procedimento instaura-se com o primeiro ato de ofício praticado por servidor competente.

É que as Portarias estão destinadas à organização administrativa do Órgão, enquanto à lei compete regulamentar as relações fisco-contribuinte e as próprias competências da autoridade administrativa.

Na data de emissão do MPF considera instaurado o procedimento fiscal para todos os fins de controle interno da unidade local da Secretaria, mas o procedimento somente trará conseqüências para o contribuinte (a perda da espontaneidade, por exemplo) a partir do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente e cientificado ao contribuinte. Até então, o instituto da espontaneidade continua a disposição do administrado. Uma vez cientificado o contribuinte, independentemente de haver ou não MPF emitido (e isso fica mais claro na medida em que há hipóteses em que o Mandado pode ser emitido depois de iniciado o procedimento ou mesmo não emitido), o contribuinte perde sua espontaneidade.

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

Finalmente, cumpre aqui ressaltar que todo exercício de atividade pública é normatizado por regulamentos, portarias e regimentos que especificam direitos, deveres, proibições, penas e tudo o mais que deve ser observado para o bom andamento nas relações entre a administração e o administrado. Contudo, a inobservância de tais requisitos não importa sempre na nulidade dos atos praticados. Tal conseqüência está adstrita às situações previstas em lei, no caso: cerceamento de direito de defesa ou prática de atos por servidor ou pessoa incompetente.

Foi também argüida a preliminar de incompatibilidade do fundamento do Auto de Infração com o fato julgado, haja vista o primeiro ter sido motivado pela necessidade de prevenção da decadência do crédito tributário correspondente, quando ainda não havia decisão judicial transitada em julgado, ao passo que a decisão deste colegiado teria entendido, segundo o voto vencido, que o lançamento poderia ter sido realizado com base na decisão judicial proferida liminarmente em ação rescisória, descolando, no entendimento do i. Conselheiro, a situação fática da prevista naquele documento fiscal e, por conseguinte, ficando em *“contrariedade ao art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, já que a descrição dos fatos no Auto de Lançamento não condiz com a situação fática ocorrida”*.

Peço vênia para discordar.

Não vejo que a decisão do colegiado tenha entendido *“por bem que o lançamento poderia ter sido realizado com base na decisão judicial proferida liminarmente em ação rescisória”*, mas sim que os fatos ocorridos ao longo da tramitação do processo judicial, especialmente seu trânsito em julgado, não extinguiram o crédito tributário, tal como teria acontecido em situações normais.

Não houve modificação do critério jurídico do lançamento originalmente realizado, o lançamento foi e continua tendo sido realizado para prevenir a decadência do crédito correspondente. Também não houve novo lançamento.

Como já referi, apenas considerou-se que o crédito não foi extinto por força do trânsito em julgado do processo judicial, haja vista o mérito do litígio ainda estar sendo discutido.

Uma situação anômala, mas identificada com precisão pelo colegiado, como adiante se verá.

No mérito, o i. Relator do voto vencido advoga que os créditos tributários pretensamente constituídos no auto de infração guereado teriam sido extintos por força do disposto no inc por bem que o lançamento poderia ter sido realizado com base na decisão judicial proferida liminarmente em ação rescisória inciso X, do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado. (grifei)

O comando contido no inciso X cristalino no que se refere às conseqüências da decisão judicial transitada em julgado. No entanto, ao tempo da promulgação do Código Tributário Nacional não se conhecia dos efeitos sobre a coisa julgada no casos de concessão de medida cautelar no ajuizamento de ação rescisória, conforme alteração introduzida pelo artigo 8º da Lei 11.280/06.

Art. 8º O art. 489 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 489. O ajuizamento da ação rescisória não impede o cumprimento da sentença ou acórdão rescindendo, ressalvada a concessão, caso imprescindíveis e sob os pressupostos previstos em lei, de medidas de natureza cautelar ou antecipatória de tutela." (NR)

No caso concreto, houve concessão de medida cautelar anulando os efeitos da decisão transitada em julgado, cujas conseqüências foram, inclusive, esclarecidas pela Exmo. Desembargador que proferiu a decisão, no sentido de que estaria resguardada a competência da União de constituir o crédito tributário com o fíto de prevenir a decadência.

Ante o exposto, VOTO POR AFASTAR AS PRELIMINARES DE NULIDADE do auto de infração por ausência do Mandado de Procedimento Fiscal e por incompatibilidade do fundamento do auto de infração com o fato julgado e, no mérito,

considerar que não ocorreu a alegada extinção do crédito tributário correspondente pelo trânsito em julgado em ação judicial.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2008


RICARDO PAULO ROSA - Redator Designado