



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

**Processo nº** 12466.004067/2006-29  
**Recurso nº** 138.360 Voluntário  
**Matéria** II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO  
**Acórdão nº** 301-34.448  
**Sessão de** 19 de maio de 2008  
**Recorrente** SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A.  
**Recorrida** DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 08/01/2002 a 09/07/2002**

**PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MPF.  
INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

A instituição do MPF visa ao melhor controle administrativo das ações fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil e foi dirigida aos recursos humanos desse órgão, não devendo ser entendida como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional nos exatos termos do que dispõe o art. 142 do CTN. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.

**PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO.**

Os Autos de Infração lavrados para prevenir a decadência de créditos tributários, objetivando a exigência dos tributos devidos e não recolhidos na importação, e que contenham a correta descrição dos fatos e o devido enquadramento legal das infrações cometidas, estão revestidos da suficiente motivação para a sua eficácia.

**PROCEDIMENTO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA.**

Nas hipóteses de alienação de coisa ou direito litigioso os efeitos da sentença são extensivos ao adquirente ou cessionário (art. 42, § 3º, CPC). Nos casos da espécie, em se tratando de impostos incidentes na importação de mercadorias cujo pagamento tenha sido promovido com créditos adquiridos de terceiros, ainda objeto de apreciação judicial, e que tenham como importador o

cessionário desses direitos, é lícito que este figure como sujeito passivo da relação tributária.


CONCOMITÂNCIA. Não deve ser conhecido o recurso na parte que trata de assunto idêntico ao tratado na esfera judicial nos termos da Súmula nº 05 do Terceiro Conselho de Contribuintes.

MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE. É incabível a aplicação da multa de ofício em lançamento tributário com o fim de prevenir a decadência, especialmente, quando o tributo foi extinto por compensação tributária fundada em decisão judicial transitada em julgado.

#### RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a) pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade por falta de emissão do mandato de procedimento fiscal (MPF), vencidos os conselheiros Susy Gomes Hoffmann, relatora, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda e Valdete Aparecida Marinheiro. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar, o conselheiro José Luiz Novo Rossari. b) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por falta de motivação calcada na sentença judicial, vencidos os conselheiros Susy Gomes Hoffmann, relatora, Rodrigo Cardozo Miranda e Valdete Aparecida Marinheiro. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar, o conselheiro José Luiz Novo Rossari. c) pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva, vencidos os conselheiros Susy Gomes Hoffmann, relatora, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda e Valdete Aparecida Marinheiro. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar o conselheiro José Luiz Novo Rossari. No mérito, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, por concomitância na via judicial. Na parte conhecida: Por maioria de votos, dar provimento ao recurso, para excluir a multa de ofício, vencidos os conselheiros, Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente) e José Fernandes do Nascimento (Suplente), que mantinham a multa de ofício lançada, para prevenir a decadência.

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

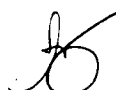
Ausentes os Conselheiros João Luiz Fregonazzi e Irene Souza da Trindade Torres. Fez sustentação oral a advogada Mary Elbe Queiroz OAB/PE nº 25.520.

## Relatório

Cuida-se de autos de infração, nos quais são cobrados da empresa SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., o Imposto de Importação (fls.01 a 26) e o Imposto sobre Produto Industrializado (fls.27 a 52), relativo ao período de apuração de 08/01/02 a 09/07/02, no montante, respectivamente, de R\$ 16.374.496,13 e R\$ 19.147.986,66.

Ficou comprovado em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias a falta de recolhimento em face dos argumentos abaixo aduzidos pela autoridade fiscal:

- 1) a empresa SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A, através de decisão judicial transitada em julgado em 03 de outubro de 2005, obteve o direito a utilização dos créditos - prêmio de IPI para compensação com débito de terceiros;
- 2) sendo SAB COMPANY COMERCIO INTERNACIONAL S/A cessionária destes créditos, registrou diversas declarações de importação (DI) efetuando a compensação dos débitos resultantes destas DI's com créditos da empresa SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A;
- 3) a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu a Nota 91 de 06/06/05, na qual informa que a SAB TRADING somente poderia realizar a compensação de seus créditos com débitos de terceiros até a edição da IN/SRF n. 41/00 que vedou essa possibilidade, e que não há que se admitir a compensação do crédito-prêmio de IPI antes do trânsito em julgado da ação em questão;
- 4) o Sr. Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória – ES, conforme despacho exarado às fls. 287 do processo n. 12466.002362/00-20, determinou a lavratura do competente auto de infração visando prevenir a decadência dos créditos de II e IPI;
- 5) a União Federal, por meio de Medida Cautelar em Ação Rescisória, obteve a suspensão da execução da sentença que garantia à SAB TRADING, o direito de utilização dos créditos Prêmio de IPI;
- 6) por meio do Ofício PRFN 115/2005 foi comunicado o deferimento de liminar em favor da Fazenda Nacional em ação cautelar, tendo como resultado a suspensão dos efeitos da decisão proferida pela Justiça Federal do Rio de Janeiro;
- 7) a contribuinte apresentou diversas cópias de decisões judiciais, mostrando que as decisões desautorizavam a Fazenda Nacional a encaminhar para cobrança e aplicar multa por falta de pagamento nos autos de infração lavrados contra a SAB COMPANY, na condição de cessionária da SAB TRADING, tendo por referência o MS n. 990016658-2, uma vez que a medida liminar concedida nos autos da Medida Cautelar n. 2005.02.01.014472-3, dita preparatória para a



*ação rescisória, não teria autorizado a Fazenda Nacional a constituir ou desconstituir os pedidos de ressarcimento e de compensação apresentados;*

*8) em razão destes documentos, o processo foi encaminhado ao SEORT para questionamento das decisões apresentadas pela contribuinte, sendo que em 23/10/06 o Inspetor da Alfândega encaminhou para a equipe de revisão aduaneira, o memorando n. 096/2006/ALF/VIT/Gabinete, onde determina que os autos deverão ser lavrados com tributos e multa de ofício em razão do não recolhimento dos tributos;*

*9) Constou do referido AIIM, na descrição dos fatos o seguinte:*

*...Em razão destes documentos, o referido processo foi encaminhado ao Serviço de Orientação Tributário (SEORT) desta Alfândega, para confirmação da autenticidade das decisões judiciais apresentadas e verificação quanto à possível existência de decisão judicial ulterior que as modificasse. Também, foi solicitado que aquele setor encaminhasse orientação se os autos ainda por serem lançados deveriam conter multa por falta de pagamento e se os mesmos deveriam ser encaminhados para cobrança administrativa. Em 23 de outubro de 2006, o senhor Inspetor desta Alfândega encaminhou a esta equipe de revisão aduaneira, o memorando de no. 096/2006/ALF/VIT/Gabinete, onde determina que, em virtude de orientação expedida pela PFN/RJO, os autos de infração deverão ser lavrados com os tributos e multa de ofício em razão do não recolhimento, e encaminhados para cobrança imediata, independente de qualquer decisão judicial. (em anexo, cópia das fls. 1727 a 1777 e 1780 a 1781 do processo administrativo 11543.000202/2006-34 e do memorando de n. 096/2006/ALF/VIT Gabinete). i*

*Face ao exposto, os créditos tributários objetos das compensações de débitos utilizados pela SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A, referentes às declarações de importação registradas pela mesma, utilizando os créditos da empresa SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A, com base nas ações impetradas pela última no Rio de Janeiro e em São Paulo, devem ser constituídos mediante lançamento de ofício, prevendo juros, multa de ofício pelo não pagamento e serem objeto de cobrança administrativa.*

*Por fim, lavramos este auto de infração para constituição do crédito tributário correspondente aos valores do II que deixaram de ser recolhidos nas Declarações de Importação objeto do presente auto, acrescido dos juros e multa de ofício pelo não pagamento.*

*(grifei)*

Inconformada com as autuações, a contribuinte apresentou impugnações (fls.340 a 393 e 1.192 a 1.248) alegando preliminarmente a inexistência de concomitância de processos na via administrativa e na via judicial, tendo em vista que as causas de pedir e o respectivo objeto são inteiramente distintos.



Alegou ainda, a nulidade dos autos de infração, devido à ausência de pressuposto do ato administrativo, qual seja, o motivo. Dessa forma, faltando o motivo ou sendo ele insubsistente ou falso, o ato administrativo perde sua validade, sendo, portanto, nulo.

No que diz respeito à ausência de trânsito em julgado da decisão favorável que autoriza a SAB TRADING a apropriação do crédito-prêmio de IPI e que autorizam a transferência para terceiros, afirmou a então impugnante que a decisão judicial transitou em julgado (fls.481, Volume II).

Quanto aos efeitos da liminar concedida na Ação Cautelar n. 2005.02.01.014472-3, informou a Recorrente que os pedidos de ressarcimento e compensações não deveriam ser desconstituídos, uma vez que apenas a execução do v.acórdão foi suspensa em sede de liminar.

Ainda em preliminar, alegou a contribuinte a nulidade do auto de infração em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal, conforme disposto na Portaria n. 3007/2001.

Por fim, afirmou a nulidade dos autos de infração em virtude a flagrante afronta à legalidade, devido à inexigibilidade do crédito tributário, uma vez que as compensações efetuadas encontram-se ao abrigo da coisa julgada, não podendo a autoridade fiscal intimar a impugnante para pagamento do tributo.

No mérito, aduziu a Recorrente em sua impugnação sobre o descumprimento de ordem judicial, tendo em vista que a liminar proferida na Ação Cautelar, não autorizou a desconstituição dos pedidos de ressarcimento e compensações tributárias realizadas.

Entretanto, a autoridade fiscal lavrou os autos de infração e procedeu a intimação para pagamento do tributo, bem como lançou a multa de ofício.

Ademais, informa que os referidos débitos encontram-se devidamente compensados, uma vez que os pedidos de compensação foram regularmente auditados pela Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro e homologado pelas autoridades competentes.

Ainda no mérito, alega a vinculação das autoridades públicas às decisões judiciais, impossibilitando a administração pública interpretar as decisões judiciais.

Esclareceu a impugnante que o Ofício 115/2005, da Procuradoria da Fazenda Nacional, orientou a Receita Federal de que os pedidos de ressarcimento e compensações deixaram de possuir qualquer amparo judicial, devendo ser revistos e cancelados.

Como já dito anteriormente pela impugnante, a decisão da liminar na Ação Cautelar não autorizou o cancelamento das compensações já praticadas com base nas decisões judiciais.

Por fim, alegou a inaplicabilidade da multa de ofício, uma vez que o lançamento efetuado tem como finalidade evitar a decadência.

Foi proferido acórdão (fls.2049 a 2063) pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, julgando o lançamento procedente.



Esclareceu o Nobre Julgador que o caso em questão não se tratava da aplicação do Ato Declaratório Normativo n. 3 de 14/02/96, da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, publicado no DOU na pág. 02638 em 15/02/1996.

Preliminarmente, alegou a autoridade julgadora que houve a descrição dos fatos e enquadramentos legais por parte da autoridade fiscal, expondo à exaustão os motivos que a levaram a proceder aos lançamentos em questão.

Com relação à nulidade do auto de infração, devido à falta de Mandado de Procedimento Fiscal, informou que conforme disposto na Portaria SRF 6.087, de 21 de novembro de 2005, o MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento fiscal interno, de revisão aduaneira.

No que diz respeito às compensações analisadas e autorizadas conforme documentos de fls.483 a 1.117 observou que não representam qualquer tipo de homologação em sede administrativa, necessária para que não se possa mais efetuar o lançamento de ofício.

Esclarece a autoridade julgadora que a liminar na Ação Cautelar não pode ser entendida com a amplitude de se anular as compensações já efetuadas e se exigir imediatamente o crédito tributário em questão.

Para o caso em tela, entendeu que a impugnante já procedeu as compensações e, na verdade, o que a ação rescisória fez foi estabelecer um condição resolutive para elas, pois no caso de a União vencer a demanda as compensações se tornarão sem efeito, caso contrário elas continuam plenamente válidas.

Ademais, informou que qualquer direito creditório da Fazenda Nacional para o caso de se realizar a condição resolutive necessita estar assegurado contra a decadência, pelo lançamento.

Não existe nenhuma vedação legal para a constituição do crédito tributário, conforme se extrai do artigo 151 e seus incisos do Código Tributário Nacional.

O texto legal diz claramente que se suspende a exigibilidade e não que suspende a constituição, o que torna este último ato, perfeitamente possível.

Dessa forma, nenhuma violação à lei, ou ao Poder Judiciário ocorreu no presente caso, tendo em vista que a constituição do crédito tributário pelo lançamento, isoladamente, não é definitiva, ou seja, não se pode extrair dele o título executivo extrajudicial.

Ademais, informa que o caso em tela não se trata, exatamente, de constituição de crédito tributário para prevenir a decadência contra a exigência suspensa por Mandado de Segurança. Trata-se de *“constituição de crédito tributário compensado-eventual que passara a existir se ocorrer a condição resolutive representada pela ação rescisória, ou seja, se a União vencer aquela ação rescindindo o Acórdão sobre o Mandado de Segurança que autorizou a compensação dos débitos da petionaria com créditos de terceiro.”*

Quanto às multas de lançamento de ofício, entendeu a autoridade julgadora de 1ª Instância que estão elas lançadas corretamente, pois caso a União vença a rescisória, a situação equivalerá aos casos em que as importações são realizadas sem o devido pagamento



dos tributos, devido ao fato que em tal situação deixaria de existir qualquer pagamento ou garantia relativamente aos tributos em questão.

Constou da Decisão da DRJ:

*“Resumindo, não existe nenhuma previsão legal para “lançamento judicial”, nem legislação no sentido de que a discussão judicial substitui o lançamento, ou interrompa a decadência, pelo contrário, ocorreram muitos casos em que quando a decisão judicial transitou em julgado a favor da Fazenda Nacional o crédito tributário já estava decaído por falta de lançamento (ato administrativo privativo do Auditor Fiscal), daí a orientação interna da SERF no sentido de que a autoridade fiscal sempre efetue o lançamento preventivo da decadência quando o contribuinte toma a iniciativa de discutir o crédito tributário na Justiça.*

*Nenhuma violação à lei, ou ao Poder Judiciário ocorreu no caso porque, como já vimos, a constituição do crédito tributário pelo lançamento isoladamente, não é definitiva, ou seja, não se pode extrair dele o título executivo extrajudicial (art. 585, VI do CPC c/c art. 2º., parágrafo 3º., da Lei no. 6830/1.980)*

...

*É bem verdade, que o caso em tela não se trata, exatamente, de constituição de crédito tributário para prevenir a decadência contra exigência suspensa por mandado de segurança. Trata-se de constituição de crédito tributário compensado-eventual que passará a existir se ocorrer a condição resolutória representada pela ação rescisória, ou seja, se a União vencer aquela ação rescindindo o Acórdão sobre o Mandado de Segurança que autorizou a compensação dos débitos da petionaria com créditos de terceiros. As providências a serem tomadas, entretanto, são análogas.*

*O presente lançamento é possível e necessário, conforme visto, pois de nada adiantaria a União vencer na ação rescisória se a possibilidade de se exigir o crédito tributário já não existir, devido à ocorrência da decadência, por falta de sua constituição.*

*Quanto às multas de lançamento de ofício elas estão lançadas corretamente, pois como já vimos se a União vencer a rescisória a situação equivalerá aos casos em que as importações são realizadas sem o devido pagamento dos tributos, devido ao fato que em tal situação (compensações anuladas) deixaria de existir qualquer pagamento ou garantia relativamente aos tributos em questão.*

....

*Entretanto, há que se reconhecer que qualquer tipo de cobrança deve ser suspensa até o julgamento final da rescisória, quando terão seguimento caso a União vença, ou o processo deverá ser arquivado, caso a União sucumba. Isso, entretanto, não invalida a presente constituição do crédito tributário que o Poder Judiciário, em decorrência, decidirá se será definitiva ou não quando encerrar o julgamento da ação rescisória.”*



Inconformada com o r.acórdão, a Recorrente apresentou recurso aduzindo em síntese:

- 1) a tempestividade do presente recurso;
- 2) a inexistência de concomitância de matérias, objeto ou causa de pedir entre o processo administrativo e o judicial, para a apreciação do recurso pelo E. Conselho de Contribuintes;
- 3) a nulidade material do ato administrativo, em vista da ausência de motivação, uma vez que o presente auto de infração não teve o condão de evitar a decadência;
- 4) a imprescindibilidade do Mandado de Procedimento Fiscal;
- 5) a existência de decisão judicial impeditiva da constituição de crédito tributário com aplicação de multa de ofício;
- 6) a incontroversa ilegalidade praticada pelas autoridades lançadoras quando da exigência de pagamento do crédito tributário;

Fez-se arrolamento de bens as fls. 2137.

É o relatório.



## Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Conheço do Recurso por preencher os requisitos legais.

Cuida-se de autos de infração, nos quais são cobrados da empresa SAB COMPANY COMÉRCIO INTERNACIONAL S.A., o Imposto de Importação (fls.01 a 26) e o Imposto sobre Produto Industrializado (fls.27 a 52), relativo ao período de apuração de 08/01/02 a 09/07/02, no montante, respectivamente, de R\$ 16.374.496,13 e R\$ 19.147.986,66.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a existência de concomitância entre os processos judicial e administrativo será feita durante a análise meritória do presente processo.

### DADOS HISTÓRICOS RELEVANTES A SEREM CONSIDERADOS

Inicialmente será feito um breve histórico dos dados relevantes a serem considerados, a fim de facilitar o entendimento dos acontecimentos ocorridos no presente processo.

A empresa Sab Trading obteve decisão judicial em Mandado de Segurança (2001.02.01.047030-0) que lhe autorizou a aproveitar o benefício fiscal “crédito-prêmio de IPI” compensando-o com débitos próprios e de terceiros;

Assim, a Sab Trading valeu-se dos créditos de IPI para efetuar compensação com débitos da empresa Sab Company;

Os pedidos de compensação feitos pela SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA (Fls. 484/1117 – Volume III) foram devidamente homologadas pelo Chefe da DIORT/DERAT/RJO no ano de 2003.

A compensação foi confirmada pela empresa Sab Company com base em direito reconhecido em sentença transitada em julgado em 03/10/2005;

A Fazenda Nacional ajuizou Medida Cautelar, preparatória de Ação Rescisória, pretendendo a suspensão do v.acórdão proferido no Mandado de Segurança. O TRF da 2ª Região concedeu a liminar em 19/10/2005, suspendendo a execução do Mandado de Segurança;

A Sab Trading apresentou Agravo Interno contra a decisão que deferiu a liminar na Medida Cautelar, tendo em vista que a referida decisão extrapolava os limites da decisão concessiva da liminar ao autorizar a União Federal a desconstituir pedidos de ressarcimento e compensações tributárias realizadas pela Sab Trading. Esclarece que os efeitos foram apenas suspensos (não desconstituídos) pelo provimento cautelar;



Em 14/03/2006, o TRF da 2ª Região proferiu decisão informando que deveria ser cumprida a liminar, sem que fosse levado a efeito a desconstituição dos pedidos de ressarcimento e compensações tributárias realizadas pela agravante;

Em 27/11/2006 foi lavrado auto de infração em face da empresa Sab Company objetivando a cobrança de IPI e II em virtude do não pagamento.

#### DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O artigo 2º do Decreto 3724/01 assim dispunha sobre o Mandado de Procedimento Fiscal, *in verbis*:

*Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, 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.*

*§ 1º 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, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.*

*§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.*

*§ 3º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação 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 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.*

*§ 4º 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).*

*§ 5º Para fins deste artigo, o MPF deverá observar o que se segue:*



*I - a autoridade fiscal competente para expedir o MPF será ocupante do cargo de Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrante da estrutura de cargos e funções da Secretaria da Receita Federal;*

*II - conterà, no mínimo, as seguintes informações:*

*a) a denominação do tributo ou da contribuição objeto do procedimento de fiscalização a ser executado, bem assim o período de apuração correspondente;*

*b) prazo para a realização do procedimento de fiscalização, prorrogável a juízo da autoridade que expediu o MPF;*

*c) nome e matrícula dos Auditores-Fiscais da Receita Federal responsáveis pela execução do MPF;*

*d) nome, número do telefone e endereço funcional do chefe imediato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, a que se refere a alínea anterior;*

*e) nome, matrícula e assinatura da autoridade que expediu o MPF;*

*f) código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento de fiscalização, identificar o MPF.*

*§ 6º Não se aplica o exame de que trata o caput ao procedimento de fiscalização referido no inciso IV do § 4º deste artigo.*

A legislação que trata da matéria está fundada no Decreto 3.724/2001 alterado pelo Decreto 6.104/2007, nos seguintes termos:

*Decreto 3.724/2001*

*Artigo 2º....*

*Parágrafo 2º. O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos parágrafos 3º. e 4º. deste artigo.*

*...*

*Parágrafo 4º. 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).*



Referido Decreto foi alterado pelo Decreto 6.104/2007 e a redação dos artigos ficou da seguinte maneira:

*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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

*§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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

*§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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

*§3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

*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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

*§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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

*§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. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).*

A Instrução Normativa da SRF nº. 3007/01 assim dispõe acerca da necessidade de ser emitido Mandado de Procedimento Fiscal:

*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).*

*Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização ser 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.*

*Art. 7º. O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:*

*I - a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos;*

*II - os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRF a que se refere o inciso anterior;*

*VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;*

*VIII - o código de acesso à Internet que permitir ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.*

§ 1º. O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos, observados os modelos constantes dos Anexos I e III.

§ 2º. Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançar 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.

§ 3º. O MPF-D indicar, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo constante do Anexo II.

§ 4º. O MPF-E indicar a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo constante do Anexo III.

O MPF tem como objetivo permitir ao sujeito passivo assegurar-lhe a autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois lhe dá 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 Prof. Roque Antonio Carrazza<sup>1</sup> sustenta que o Mandado de Procedimento Fiscal é formalidade imprescindível para a validade da autuação fiscal. Aduz que "... 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 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, tizam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes."

Dessa forma, deveria a autoridade fiscal providenciar a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal antes de iniciar a lavratura do auto de infração. E em face da sua falta, os procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF são inválidos, o que torna qualquer providência adotada contra o contribuinte nula.

Não há que se falar, como pretendeu a decisão da DRJ tratar-se de atos de revisão aduaneira, posto que tal ato, consoante trata o artigo 570 do RA: "é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação." Aqui não estava em questão a classificação fiscal das

<sup>1</sup> Carrazza, Roque Antonio, Mandado de Procedimento Fiscal, Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 80, São Paulo, pág. 104.

mercadorias, o valor das importações, ou o valor dos tributos pagos. A fiscalização teve por objeto atingir a forma de pagamento dos tributos – no caso compensação feita mediante autorização judicial – num processo de fiscalização específico e, a meu ver, totalmente distinto do ato de revisão aduaneira.

O Conselho de Contribuintes já decidiu pela nulidade do lançamento veiculado por meio de Auto de Infração em face da ausência de MPF, anote-se a seguinte ementa relativa ao Acórdão 101-96368:

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

Assim, entendo que de acordo com a legislação de regência, em obediência ao Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e em vista da complexidade da ação fiscalizadora que o procedimento tinha de ter sido iniciado na forma correta. DESTA FORMA, ACATO A PRELIMINAR DE NULIDADE E DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE PELA FALTA DE MOTIVAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Ainda, se superada a nulidade pela ausência do MPF, cumpre verificar a existência das nulidades argüidas pela ora Recorrente no tocante à falta de motivação do auto de infração.

Alega a Recorrente que a motivação constante dos autos de infração está totalmente dissociada da realidade fática, tendo em vista que o auto de infração não foi lavrado para prevenir a decadência, como aduz a Fazenda Nacional.

Com a finalidade de esclarecer os argumentos aduzidos, faz-se necessária a análise da motivação dos autos, bem como dos efeitos da Medida Cautelar, preparatória da Ação Rescisória, proposta pela União Federal.

A Medida Cautelar Inominada nº. 2005.02.01.014472-3, preparatória da ação rescisória, foi proposta pela União Federal em face de Sab Trading Comercial Exportadora S/A, com o objetivo de obter provimento cautelar, inclusive liminar, que suspendesse a execução do v. Acórdão proferido na Apelação em Mandado de Segurança nº. 2001.02.01.047030-0.

Foi proferida decisão concedendo a liminar, determinando-se a suspensão dos efeitos e da conseqüente execução do v. Acórdão proferido na Apelação em Mandado de Segurança, nos seguintes termos:

*“Posto isso, concedo a liminar “inaudita altera partes”, determinando a suspensão dos efeitos e da conseqüente execução do v.Acórdão proferido na Apelação em Mandado de Segurança nº. 2001.02.01.047030-0, pela egrégia Segunda Turma (antiga) deste Tribunal Regional Federal da 2ª Região, até a decisão definitiva da lide na ação rescisória, a ser proposta no prazo do artigo 806 do*



*Código de Processo Civil, como consta do pedido liminar formulado pela Fazenda Nacional.”*

A Sab Trading Comercial Exportadora S/A apresentou Agravo de Instrumento Interno, eis que a Fazenda Nacional estava desconstituindo os pedidos de compensação realizados pela empresa Sab Company.

Em decisão, o Desembargador Relator do Agravo, assim dispôs sobre os efeitos da liminar concedida, *in verbis*:

*“Posto isso, na forma do artigo 242 do Regimento Interno deste Tribunal, reconsidero a decisão de fls. 2055/2058, determinando que seja oficiado à Procuradoria da Fazenda Nacional e à Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, para que cumpram a decisão liminar nos termos em que deferida, isto é, sem que seja levado a efeito a desconstituição dos pedidos de ressarcimento e compensações tributárias realizadas pela agravante, uma vez que apenas a execução do v.acórdão foi suspensa em sede de liminar, donde se conclui a possibilidade da realização dos atos tendentes a prevenir a eventualidade do direito e ao aperfeiçoamento dos créditos tributários respectivos ou à sua subsistência, como no caso dos lançamentos”.*  
(grifado)

*respectivos ou à sua subsistência, como no caso dos lançamentos”.*  
(grifado)

...

*1 – Quanto aos pedidos de ressarcimento e compensação já homologados anteriormente à decisão liminar proferida nesta ação cautelar, em razão da existência de coisa julgada assegurando o aproveitamento desses créditos, e considerando que a decisão proferida nestes autos não têm o condão de atingir o acórdão transitado em julgado; o alcance desta decisão restringe-se à suspensão dos efeitos da homologação, permitindo que se proceda ao lançamento dos créditos tributários já aproveitados, porém, com a sua exigibilidade suspensa, até o julgamento definitivo da ação principal (rescisória*

Ora, pela análise da decisão acima transcrita, observa-se que a liminar da Medida Cautelar Inominada (2005.02.01.014472-3) teve tão-somente o condão de afastar a execução do v.acórdão proferido nos autos do Mandado de Segurança.

Importante ressaltar, que foi concedida a segurança pleiteada pela Sab Trading Comercial e Exportadora para garantir seu direito à utilização dos créditos provenientes de estímulos fiscais relativos ao IPI incidente sobre a venda de produtos industrializados para o exterior, admitindo-se, assim, as formas de restituição, ressarcimento, compensação entre tributos, contribuições de diferentes espécies e compensação com débito de terceiro. **Assim, a empresa Sab Trading Comercial e Exportadora estaria autorizada a aproveitar créditos provenientes de estímulos fiscais para compensar com débitos de terceiros.**

Ocorre que em razão da citada Medida Cautelar, a empresa Sab Trading Comercial e Exportadora estaria impedida de aproveitar créditos provenientes de estímulos

fiscais para compensar com débitos de terceiros e quanto **aquelas compensações** já realizadas a União deveria promover “atos tendentes a prevenir a **eventualidade** do direito”.

Ocorre que independentemente da liminar **concedida** na Medida Cautelar, a fiscalização, e, ainda, sem entrar no mérito desta questão **específica** – os efeitos da Medida Cautelar – a fiscalização procedeu à lavratura do auto de **infração**, para cobrança de II e IPI, da **Sab Company Comércio Internacional**, que foi realizada **em 27/11/06**, fundamentando sua motivação nos seguintes termos (fls. 04):

*“Face ao exposto, os créditos tributários objetos das compensações de débitos utilizadas pela Sab Company Comércio Internacional S/A, referentes às declarações de importação registradas pela mesma, utilizando os créditos da empresa Sab Trading Comercial Exportadora S/A, com base nas ações impetradas pela última no Rio de Janeiro e São Paulo, devem ser constituídos mediante lançamento de ofício, prevendo juros, multa de ofício pelo não pagamento e serem objeto de cobrança administrativa”.* (grifado)

Ora, as compensações perpetradas pela **Recorrente** foram homologadas pela autoridade competente e só poderiam ser desconstituídas **por ordem** judicial e específica para tal. Observe-se que tais compensações fundaram-se em **sentença judicial** transitada em julgado que gerou direito para a Recorrente, direito este somente **passível** de alteração por ordem judicial. Entretanto, o auto de infração - veículo do **lançamento tributário** - não foi motivado por ordem judicial e sim pela constituição pura e simples **dos créditos** tributários que já tinham sido extintos pela homologação da compensação.

Assim, não procede a alegação da Fazenda **Nacional** no sentido de que o auto de infração foi lavrado para prevenir a decadência, conforme **se depreende** da leitura do texto acima transcrito.

Dessa forma, não resta outra alternativa a **não ser a nulidade** do auto de infração em virtude da falta de motivação do ato administrativo.

Nos termos da Lei nº. 9.784/99, art. 2º, **um dos princípios** a que se obriga a Administração Pública é o da motivação, cujo detalhamento **encontra-se** no diploma legal nos seguintes dispositivos:

*“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros os critérios de:*

*VII – indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;*

*VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados.*

(...)

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesse;*

*II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções”.*

E ainda, o Decreto nº. 70.235/72, o qual rege o processo administrativo, dispõe sobre a obrigatoriedade da descrição dos fatos e fundamentos legais que motivaram a lavratura do auto de infração, *in verbis*:

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

*(...)*

*III – a descrição do fato;*

*IV – a disposição legal infringida”.*

Sobre a importância da motivação, Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> ensina em sua obra que:

*“O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode vir expresso em lei ou ficar a critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá o agente que houver de exarar-lo de justificar a existência do motivo, sem que o ato será inválido ou, pelo menos, invalidável por ausência de motivação. Deixado ao talante do agente, no entanto, poderá ele expedi-lo sem motivação expressa, mas, caso venha a mencioná-la, ficará jungido aos motivos aduzidos”.*

Portanto, o lançamento, como ato administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo esta vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Como dito anteriormente, o autoridade fiscal não lavrou o lançamento para evitar a decadência, mas sim para cobrar o crédito tributário, que ela julgou existente, em face da suspensão da execução do v.acórdão do Mandado de Segurança.

Assim, é patente que a motivação do auto de infração levado a efeito pela autoridade administrativa não condiz com a realidade fática apresentada nos autos o que traz nulidade absoluta ao presente processo.

Portanto, e mais uma vez trazendo os argumentos já suscitados, o lançamento não foi motivado para prevenir a decadência com base na liminar obtida pela Fazenda Nacional tanto que a DRJ em seu acórdão de fls. 2049 e seguintes buscou “salvar” o lançamento como se nota por alguns trechos da referida decisão:

*“Resumindo, não existe nenhuma previsão legal para “lançamento judicial”, nem legislação no sentido de que a discussão judicial*

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros; Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 17ª edição; 2005.

*substitui o lançamento, ou interrompa a decadência, pelo contrário, ocorreram muitos casos em que quando a decisão judicial transitou em julgado a favor da Fazenda Nacional o crédito tributário já estava decaído por falta de lançamento (ato administrativo privativo do Auditor Fiscal), daí a orientação interna da SERF no sentido de que a autoridade fiscal sempre efetue o lançamento preventivo da decadência quando o contribuinte toma a iniciativa de discutir o crédito tributário na Justiça.*

*Nenhuma violação à lei, ou ao Poder Judiciário ocorreu no caso porque, como já vimos, a constituição do crédito tributário pelo lançamento isoladamente, não é definitiva, ou seja, não se pode extrair dele o título executivo extrajudicial (art. 585, VI do CPC c/c art. 2º., parágrafo 3º., da Lei no. 6830/1.980)*

...

*É bem verdade, que o caso em tela não se trata, exatamente, de constituição de crédito tributário para prevenir a decadência contra exigência suspensa por mandado de segurança. Trata-se de constituição de crédito tributário compensado-eventual que passará a existir se ocorrer a condição resolutória representada pela ação rescisória, ou seja, se a União vencer aquela ação rescindindo o Acórdão sobre o Mandado de Segurança que autorizou a compensação dos débitos da petionária com créditos de terceiros. As providências a serem tomadas, entretanto, são análogas.*

*O presente lançamento é possível e necessário, conforme visto, pois de nada adiantaria a União vencer na ação rescisória se a possibilidade de se exigir o crédito tributário já não existir, devido à ocorrência da decadência, por falta de sua constituição.*

*Quanto às multas de lançamento de ofício elas estão lançadas corretamente, pois como já vimos se a União vencer a rescisória a situação equivalerá aos casos em que as importações são realizadas sem o devido pagamento dos tributos, devido ao fato que em tal situação (compensações anuladas) deixaria de existir qualquer pagamento ou garantia relativamente aos tributos em questão.*

....

*Entretanto, há que se reconhecer que qualquer tipo de cobrança deve ser suspensa até o julgamento final da rescisória, quando terão seguimento caso a União vença, ou o processo deverá ser arquivado, caso a União sucumba. Isso, entretanto, não invalida a presente constituição do crédito tributário que o Poder Judiciário, em decorrência, decidirá se será definitiva ou não quando encerrar o julgamento da ação rescisória.”*

Assim, aos olhos desta Conselheira, a motivação do lançamento não está relacionada à realidade fática e a DRJ, em seu acórdão, buscou fazer essa harmonização, o que não pode tornar legal o lançamento, até porque a decisão da DRJ alterou o critério jurídico do lançamento fiscal.

Ora, o lançamento foi feito pela falta de pagamento, sem estar respaldado na liminar obtida pela Fazenda Nacional em Medida Cautelar Inominada preparatória de Ação Rescisória; assim, não há que se falar que foi feito para prevenir decadência ou para constituir crédito tributário compensado-eventual (sic) como indicou a DRJ. Assim, como à época dos fatos, havia decisão judicial transitada em julgado que autorizava as compensações, não há que se falar em auto de infração por falta de pagamento, ENTENDO POR NULO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO DE MODO QUE DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

DA NULIDADE POR ILEGITIMIDADE PASSIVA - A LIMINAR JUDICIAL NÃO PRODUZIU EFEITOS EM FACE DA RECORRENTE

Ainda que esse não fosse o entendimento desta Relatora, cumpre esclarecer que a Medida Cautelar, bem como a Ação Rescisória referem-se à Sab Trading Comercial Exportadora S/A, e por conseguinte, não tem o condão de propagar seus efeitos a Sab Company Comércio Internacional.

De fato, verifica-se que a liminar concedida em Medida Cautelar teve a finalidade de suspender a execução do v.acórdão do Mandado de Segurança. Assim, estaria a empresa Sab Trading impossibilitada de utilizar créditos de IPI para efetuar compensações com débitos de terceiros (Sab Company).

Destarte, não poderia a Fazenda Nacional estender os efeitos da liminar para desconsiderar as compensações realizadas por uma terceira pessoa, que não a parte diretamente envolvida na Ação Rescisória.

Através do Mandado de Segurança impetrado pela Sab Trading, foi concedida a segurança para efetuar compensação com créditos de IPI com débitos de terceiros. A compensação foi realizada pela Sab Company, na condição de cessionária, em face do direito reconhecido em sentença transitada em julgado em 03/10/2005.

A origem e liquidez dos créditos cedidos foram verificadas e atestadas pela Divisão de Fiscalização I, da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro, nos autos do pedido de ressarcimento consubstanciado no processo administrativo nº. 10768.006930/2001-48. Os créditos foram auditados pela SRF e todas as compensações foram devidamente homologadas.

Portanto, todos os débitos ora cobrados no auto de infração, encontram-se devidamente extintos, seja em virtude da existência de coisa julgada assegurando o aproveitamento desses créditos para se efetuar as compensações realizadas.

Assim, não poderia a autoridade fiscal desconsiderar as compensações realizadas, ainda mais no presente caso, eis que as compensações foram efetuadas por terceiro, e não pela empresa-ré da Ação Rescisória.

Neste sentido, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça proferida no AgRg da MC 12830/DF, in verbis:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL.  
MEDIDA CAUTELAR.*



1. *Medida cautelar incidental, distribuída por dependência à Ação Rescisória nº. 3690/DF, com pedido de liminar, objetivando manter os exatos termos da antecipação de tutela concedida na referida rescisória.*

2. *A suspensão do processo é o fenômeno processual consistente na paralisação da marcha processual com a estagnação da prática de atos necessários à prestação jurisdicional, mantendo-se o statu quo.*

3. *Entretantes, a autoridade fiscal extrapolou o âmbito da referida decisão ao proceder ao cancelamento da habilitação de créditos, à desconsideração das compensações já efetuadas pela requerente, ao ajuizamento da execução fiscal, e à iminente inclusão do nome da requerente no CADIN, distorcendo os limites da decisão concessiva da liminar na ação rescisória em tela, que teve como único fim a suspensão da execução do acórdão rescindendo, até o julgamento final da rescisória, o que caracteriza a presença do fumus boni juris.*

4. *O periculum in mora exsurge dos prejuízos suportados pela requerente, que resta impossibilitada de participar de licitações, celebrar negócios jurídicos, contrair empréstimos, receber eventuais pagamentos por serviços prestados a órgãos públicos e privados, desembaraçar mercadorias, gozar de benefícios fiscais, bem como ter contra si ajuizado executivo fiscal e ter seu nome incluído no CADIN.*

5. *Liminar deferida, para suspender os efeitos da decisão proferida pela autoridade fiscal, bem assim de todos os atos administrativos decorrentes da execução de sentença - iniciada perante a esfera administrativa anteriormente à concessão da tutela antecipada na Ação Rescisória em referência -, na forma de Declarações de Compensação, bem como as efetuadas mediante pedido de habilitação parcial de crédito concedido.*

6. *Agravo Regimental desprovido.*

Inconteste, portanto, que não poderia a autoridade fiscal desconsiderar as compensações realizadas pela Sab Company, tendo em vista que esta empresa nem sequer é sujeito integrante da lide, o que reforça ainda mais os argumentos trazidos à baila.

Ademais, cumpre esclarecer que a Fazenda Nacional deveria ter interposto Medida Cautelar, Ação Rescisória ou qualquer outra medida também em face daqueles que se aproveitaram do crédito.

O artigo 468 do CPC assim dispõe:

*“A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas”.*

Humberto Theodoro Júnior<sup>3</sup>

*“Há litisconsórcio necessário, segundo o artigo 47, “quando, por disposição de lei ou pela natureza da relação jurídica, o juiz tiver de decidir a lide de modo uniforme para todas as partes”.*

<sup>3</sup> Junior, Humberto Theodoro; Curso de Direito Processual Civil, Editora Forense, pág. 123

*Somente ao litisconsórcio passivo é que se aplica a segunda parte do artigo 47 (necessidade de decisão uniforme para todas as partes), tanto que o dispositivo legal conclui com a afirmação de que, em tal hipótese, “a eficácia da sentença dependerá da citação de todos os litisconsortes no processo”.*

*Assim, podemos concluir que litisconsórcio necessário, ativo ou passivo, é aquele sem cuja observância não será eficaz a sentença, seja por exigência da própria lei, seja pela natureza da relação jurídica litigiosa.*

*Ocorrerá, em síntese, nas seguintes hipóteses:*

*A) quando a lei determinar expressamente, podendo ser ativo ou passivo;*

*B) quando, frente a vários interessados, pela natureza da relação jurídica, a lide tiver de ser decidida de modo uniforme para todas as partes, caso que só ocorre com o litisconsórcio passivo. O que, de fato, torna necessário o litisconsórcio é a forçosa incidência da sentença sobre a esfera jurídica de várias pessoas. Sem que todas elas estejam presentes no processo, não será possível emitir um julgado oponível a todos os envolvidos na relação jurídica material litigiosa e, conseqüentemente, não se logrará uma solução eficaz do litígio”.*

Ainda, deve-se registrar que aplicação do artigo 42, parágrafo 3º. do CPC, que diz “a sentença, proferida entre as partes originárias, estende os seus efeitos ao adquirente ou ao cessionário”. Ora, no presente caso, a sentença que fez coisa julgada estendeu os seus efeitos para todos os cessionários e, neste sentido, se ela estende os seus efeitos para os adquirentes ou cessionários, é certo que aquilo que foi realizado por estes sob o manto da coisa julgada somente poderá ser alterado por ordem judicial visando desconstituir a sentença que transitou em julgado e, se, dela extraiu-se efeitos para terceiros, estes devem ser chamados ao processo que visa a desconstituição da ordem judicial transitada em julgado, como litisconsortes necessários.

Desse modo, para alterar esta coisa julgada que estendeu os efeitos a terceiros, entendo qualquer medida judicial com este fim, teria que, como anteriormente exposto, ter trazido à lide, os terceiros. Assim, se não o fez, a decisão da cautelar ou da rescisória não tem o condão de fundamentar o lançamento tributário para prevenir a decadência para pessoa – física ou jurídica – diversa daquela que figura no pólo passivo da demanda, de tal modo, que o comando constante da liminar somente pode surtir efeitos para a empresa que faz parte da ação rescisória e não para a Recorrente que não fez. Para que fosse dado tal efeito seria vital a formação do litisconsórcio necessário.

Portanto, ainda que fosse possível entender que o lançamento veiculado pelo auto de infração foi realizado com base em ordem judicial, há que se entender que também não pode prevalecer tal lançamento, visto que ordem judicial não foi dirigida à Recorrente, pois ela não fazia parte daquela relação jurídica processual, e para que a medida cautelar pudesse atingi-la seria fundamental que a Recorrente figurasse no pólo passivo daquela demanda como litisconsorte passiva necessária.

Assim, também sob este aspecto entendo que não pode prevalecer o lançamento tributário em julgamento.



*Art. 42 - A alienação da coisa ou do direito litigioso, a título particular, por ato entre vivos, não altera a legitimidade das partes.*

*Parágrafo primeiro - O adquirente ou o cessionário não poderá ingressar em juízo, substituindo o alienante, ou o cedente, sem que o consinta a parte contrária.*

*Parágrafo segundo - O adquirente ou o cessionário poderá, no entanto, intervir no processo, assistindo o alienante ou o cedente.*

*Parágrafo terceiro - A sentença, proferida entre as partes originárias, estende os seus efeitos ao adquirente ou ao cessionário.*

*Art. 47 - Há litisconsórcio necessário, quando, por disposição de lei ou pela natureza da relação jurídica, o juiz tiver de decidir a lide de modo uniforme para todas as partes, caso em que a eficácia da sentença dependerá da citação de todos os litisconsortes no processo.*

*Parágrafo único. O juiz ordenará ao autor que promova a citação de todos os litisconsortes necessários, dentro do prazo que assinar, sob pena de declarar extinto o processo.*

Diante do exposto, também por este motivo, ACATO A NULIDADE DO LANÇAMENTO E DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

#### MÉRITO

Uma vez que fiquei vencida no julgamento das preliminares argüidas, resta-me enfrentar o mérito que após todas as discussões aqui debatidas, resta de menor complexidade.

No mérito o recurso deve ser conhecido apenas em parte, visto que a o mérito do lançamento do tributo está em discussão judicial, e por isso, há concomitância entre a via judicial e a administrativa, pois quem deverá dizer se os valores são devidos é o Poder Judiciário.

Deste modo conheço do recurso para julgar se é legal o lançamento da multa de ofício.

Ora, a questão me parece de simples solução. A extinção do crédito tributário por meio da compensação realizada pela Recorrente foi feita em vista de decisão judicial transitada em julgado, que se pretende rescindir por meio de Ação Rescisória.

Como é sabido e não vejo necessidade de digressões doutrinárias, a Ação Rescisória têm caráter excepcionalíssimo em nosso sistema jurídico, visto que o objeto desta ação é a rescisão de uma decisão judicial já transitada em julgado. Portanto, até o final da Ação Rescisória, o que vale é a decisão judicial anteriormente prolatada.

Pois bem. No presente caso ainda prevalece a sentença judicial prolatada no Mandado de Segurança que permitiu a compensação tributária nos termos em que foi efetuada pela Recorrente. Assim, a Recorrente não está inadimplente e tampouco o crédito lançado no auto de infração poderá ser executado antes do término da Ação Rescisória.



Desta forma, se não há inadimplemento por parte da Recorrente, se não há crédito a ser executado ou cobrado por parte da Fazenda Nacional, se o crédito tributário está extinto pela compensação, não há cabimento o lançamento da multa de ofício.


Observo que também entendo que não se trata aqui de trazer à baila a interpretação meramente literal (se é que existe interpretação literal no direito) do artigo 63 da Lei 9.430/96, visto que se está frente a um caso em que o crédito foi extinto por meio de compensação tributária fundada em decisão judicial transitada em julgado. A questão é que esta decisão transitada em julgado é objeto de Ação Rescisória que, contudo, ainda não se findou e, por consequência, aquela realidade não foi alterada, isto é, não é devido qualquer valor à União pela Recorrente, apenas há um lançamento tributário fundado em Medida Cautelar e com objetivo de afastar a decadência.

Portanto, incabível a multa de ofício.

Diante do exposto, em razão de toda a fundamentação ora feita, voto para, no mérito, conhecer em parte o Recurso, por concomitância na via judicial e na parte conhecida excluir a multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2008

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

## VOTO VENCEDOR QUANTO À PRELIMINAR

Conselheiro José Luiz Novo Rossari – Relator Designado

Examinam-se neste voto apenas as questões pertinentes às preliminares de nulidade do lançamento suscitadas pela recorrente, como seguem: a) de nulidade por falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de que trata a Portaria SRF nº 6.087/2005; b) de nulidade pela falta de motivação do Auto de Infração; e c) de nulidade por ilegitimidade passiva.

### Arguição de nulidade por falta de MPF

No que respeita ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), entendo que a melhor interpretação é de que o referido documento trata-se tão-somente de um instrumento interno e operacional de planejamento e controle das atividades de fiscalização, que foi instituído visando ao melhor controle administrativo das ações fiscais da Secretaria da Receita Federal.

Tal disciplinamento foi dirigido aos recursos humanos daquele órgão e não pode ser entendido como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional nos exatos termos do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por isso que, no pleno gozo de suas funções, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no Código Tributário Nacional.

Nesse sentido já houve o pronunciamento desta Câmara em caso semelhante (Acórdão nº 301-31806, de 18/5/2005), bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01-05.558, de 4/12/2006, cuja ementa dispõe, *verbis*:

*“MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 – NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e atuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.”*

De outra parte, mesmo que compulsória fosse tal exigência, estaria a ação fiscal protegida pela exceção estabelecida no Decreto nº 3.724/2001 e na Portaria SRF nº 6.087/2005, visto que tais atos dispensam tal documento quando de ações fiscais efetuadas com base em procedimento de fiscalização interna, de revisão aduaneira. No caso em exame, foi exatamente isso que ocorreu, visto que o procedimento foi de revisão aduaneira, tendo sido efetuado, conforme expressamente citado no Auto de Infração, pela equipe de revisão aduaneira da Alfândega da Receita Federal do Porto de Vitória/ES.

Finalmente, mesmo que os outros anteriores argumentos não fossem suficientes, o MPF estaria dispensado no caso presente tendo em vista que a ação fiscal foi efetuada a partir

de autorização judicial para constituir o crédito tributário, objetivando evitar a decadência do direito da Fazenda Nacional.

Destarte, e ainda considerando não estar tal hipótese incluída entre as sujeitas à nulidade indicadas de que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, entendo descabida a argüição de nulidade do Auto de Infração em decorrência da inexistência do MPF.

#### **Argüição de nulidade por falta de motivação**

A recorrente alega que a motivação constante dos Autos de Infração está dissociada da realidade fática, tendo em vista que não teriam sido lavrados para prevenir a decadência, como aduz a Fazenda Nacional.

Não há como prosperar tal alegação. É inequívoco que, ao não efetuar o pagamento dos impostos incidentes na importação, substituído que foi pelo procedimento de compensação de tributos com créditos de terceiros, decorrentes de créditos-prêmios do IPI, a recorrente deixou de efetuar o recolhimento de tributos devidos.

E diante da falta do recolhimento dos tributos houve o dever da ação fiscal de efetuar o lançamento para a prevenção da decadência, nos termos do que prevê a legislação de regência (art. 63 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pelo art. 70 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Diversamente do que defende a recorrente, os Autos de Infração foram lavrados, sim, com o objetivo de prevenção da decadência, como, aliás, é afirmado de forma clara pelos AFRFB autuantes no quadro específico para a descrição dos fatos (fls. 2 e 28). Mais do que isso, como já citado acima, a ação fiscal foi efetuada com base em ordem judicial para constituir o crédito tributário.

Destarte, rejeito a preliminar suscitada, visto que a ação fiscal teve como motivação clara a exigência dos tributos devidos na importação, para o que se valeu o Fisco do lançamento para prevenir a decadência.

#### **Argüição de nulidade por ilegitimidade passiva**

Nessa parte, a recorrente alega que a liminar concedida em Medida Cautelar teve a finalidade de suspender a execução do acórdão do Mandado de Segurança, do que decorreria estar a empresa **SAB TRADING** impossibilitada de utilizar os créditos de IPI para efetuar compensações com débitos de terceiros, no caso a recorrente **SAB COMPANY**. Assim, não poderia a Fazenda Nacional estender os efeitos da liminar para desconsiderar as compensações realizadas por uma terceira pessoa que não a parte diretamente envolvida na ação rescisória, que diz respeito à **SAB TRADING**.

Entendo que a matéria está prevista no art. 42 do Código de Processo Civil, *verbis*:

*Art. 42. A alienação da coisa ou do direito litigioso, a título particular, por ato entre vivos, não altera a legitimidade das partes.*

(...)

6.

*§ 3º A sentença, proferida entre as partes originárias, estende os seus efeitos ao adquirente ou ao cessionário.”*

Vê-se, pelo § 3º da norma retrotranscrita, que nas hipóteses de alienação de coisa ou direito litigioso, a legislação estende os efeitos da sentença ao adquirente ou cessionário. Trata-se exatamente da matéria objeto de exame, cuja interpretação não pode ser de molde a excluir a cessionária, tendo em vista a nítida e inequívoca vinculação que existe entre ela e a cedente, e o fato de se tratar de matéria submetida à apreciação judicial e ainda pendente de sentença definitiva.

Por isso que, nos casos da espécie, em se tratando de impostos incidentes na importação de mercadorias cujo pagamento tenha sido promovido com créditos adquiridos de terceiros, ainda objeto de apreciação judicial, e que tenham como importador o cessionário desses direitos, considerada a definição do contribuinte do Imposto de Importação (art. 80, I, “a” do Regulamento Aduaneiro/1985) e do IPI (art. 23, I, do RIPI/1998), entendo ser lícito que este figure como sujeito passivo da relação tributária.

Demais, a ação fiscal para constituir o crédito tributário teve como base autorização judicial e a empresa atuada é efetivamente o sujeito passivo da obrigação tributária e faltante no recolhimento dos tributos na importação, razão pela qual não vejo como acolher a sua pretensão para considerá-la como parte ilegítima na relação tributária.

Diante do exposto, e por não ver sustentação nas arguições de nulidade do lançamento argüidas pela recorrente, voto por que sejam rejeitadas as preliminares suscitadas.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2008

  
JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Relator Designado