



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 12466.004246/2006-66
Recurso nº 137.477 Voluntário
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº 302-39.444
Sessão de 19 de maio de 2008
Recorrente SAB SP TRADING COMPANY S.A.
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 02/05/2001 a 08/08/2001

DA COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL PARA LAVRAR O AUTO DE INFRAÇÃO

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.

DA COMPETÊNCIA PARA DESCONSTITUIR A APROVAÇÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO

Não sendo os autos caso de desconstituição de pedido de compensação de crédito, mas mera obediência à decisão judicial e administrativa determinando o lançamento de tributos, não há que se tratar de competência para desconstituição de pedido de compensação.

NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE.

Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco sem aquele documento.

NULIDADE. VÍCIO FORMAL. Ultrapassadas as preliminares quanto à competência do agente fiscal, os requisitos formais do auto de infração são aqueles que estão listados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, os quais estão presentes no caso em exame.

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material de motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o auto de infração, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido, ou seja, quando o fato narrado pela autoridade fiscal não ocorreu ou ocorreu de maneira distinta daquela lançada.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

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, relator e por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência para a autoridade lançadora desconstituir à aprovação do pedido de compensação de crédito, argüida pelo Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator e 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, Marcelo Ribeiro Nogueira, relator e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Designado para redigir o voto vencedor quanto a preliminar de incompetência e cerceamento do direito de defesa por inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa e por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa por vício formal argüida pelo Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, vencidos também os Conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e por maioria de votos, acolher a preliminar de nulidade do auto de infração por vício material argüida pelo Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, relator. Vencidos os Conselheiros Corinho Oliveira Machado, Ricardo Paulo Rosa e Beatriz Veríssimo de Sena.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Ausentes a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa. Fez sustentação oral a Advogada Mary Elbe Queiroz, OAB/PE -25.250

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ – Florianópolis que julgou procedente, em parte, os autos de infração do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados que foram lavrados contra a mesma.

O lançamento foi procedido pela Alfândega do Porto de Vitória em decorrência dos seguintes fatos, sinteticamente:

A recorrente realizou, desde o ano de 2000 até o ano de 2003, a compensação de valores devidos dos citados tributos com créditos cedidos pela empresa SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S.A, em decorrência de decisão judicial, transitada em julgado, que autorizou tal compensação;

De acordo com despacho exarado às fls. 217 do processo 12.466.002362/00-20 (processo administrativo para acompanhamento das compensações pela ALF), o Sr. Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória – ES, determinou a lavratura do competente auto de infração visando prevenir a decadência;

A empresa cedente, SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S.A, tinha a seu favor decisões favoráveis concedidas nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro;

Acontece que a liminar concedida pela Seção Judiciária de São Paulo foi suspensa no Superior Tribunal de Justiça e o Mandado de Segurança do Rio de Janeiro, apesar de já transitado em julgado, foi alvo de medida cautelar em ação rescisória que, segundo também a autoridade administrativa, resultou em suspender os efeitos do mandado de segurança e autorizar que fossem canceladas todas as compensações efetuadas pela SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S.A.

Tal conclusão da autoridade administrativo-fiscal foi respaldada em interpretações da douta Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, no Rio de Janeiro, constantes da Nota nº 91 de 07.06.2005, fls. 293 e do Ofício PGFN/2ª Região nº 115/2006 de 20.12.2005, que entendeu estar a cedente desprovida de amparo judicial para realizar compensações devendo cancelar e rever todas as compensações uma vez que não se pode admitir compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial;

Diante da manifestação da PFN que, segundo memorando de fls. 286 é o órgão que exerce atividade de consultoria e assessoria no âmbito do Ministério da Fazenda, a ALF/Porto de Vitória entendeu que todas as compensações efetuadas pela recorrente estavam destituídas de amparo legal e deviam ser canceladas, procedendo a lavratura dos autos de infração para exigência dos tributos, multa de ofício e juros moratórios.

Foi apresentada impugnação tempestiva na qual a autuada, ora recorrente se insurgiu contra o lançamento alegando que:

- o direito à compensação está protegido por decisão transitada em julgada, antes do lançamento de ofício, a qual somente poderá ser

desconstituída por sentença definitiva em ação rescisória o que resulta, desse modo, na ausência de motivação do lançamento como pressuposto do ato administrativo;

- inexistência de concomitância entre o processo administrativo e o judicial por serem distintos os objetos e a causa de pedir o que requer o exame da questão pelas instâncias administrativo-julgadoras;
- ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – considerado como ato essencial e imprescindível ao lançamento;
- argüi a nulidade do lançamento por inexigibilidade do crédito tributário uma vez que as compensações estão abrigadas pelo manto da coisa julgada;
- no mérito, alega descumprimento de ordem judicial e que a medida cautelar inominada ajuizada pela Fazenda não tem o efeito de autorizar a desconstituição dos pedidos de ressarcimento e de compensações, como consta em determinação judicial do Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Antônio Soares, posterior à citada liminar concedida na cautelar preparatória da rescisória;
- os valores lançados já se encontravam extintos por compensações homologadas realizadas com base em autorização judicial;
- ressalta que as autoridades administrativas estão vinculadas ao cumprimento das decisões judiciais não lhes cabendo adotar interpretações diversas do respectivo conteúdo, não podendo, assim, ser aplicada ao caso a nota PGFN nº 91 uma vez essa limita o direito à compensação reconhecido na sentença judicial transitada em julgado e a mesma foi expedida antes do próprio trânsito em julgado;
- inaplicabilidade da multa de ofício, caso se admita a possibilidade de lançamento, uma vez que somente seria possível lançar com a finalidade de prevenir a decadência.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis – SC, por meio do Acórdão nº 07-8.601, julgou procedente, em parte, o lançamento, nos seguintes termos:

- *rejeitou a preliminar de ausência de MPF por entender se tratar o lançamento de revisão aduaneira com o objetivo de resguardar os interesse das Fazenda no tocante à prevenir a decadência, não há necessidade de MPF;*
- *não há cerceamento do direito de defesa pois foi permitido à contribuinte o amplo direito de defesa;*
- *é defeso às instâncias administrativas apreciarem inconstitucionalidade de lei cuja apreciação somente pode ser deferida pelo judiciário;*
- *somente são compensáveis os créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, não se revestindo dessa característica os créditos em que a cedente ainda discute na justiça o direito ao seu usufruto;*

- *na existência de processo administrativo e de processo judicial, a esfera administrativa poderá apreciar questões na parte em que não existir identidade de objeto;*
- *entende que o artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972 somente impede a cobrança do crédito tributário que não se confunde com o lançamento que tem a finalidade de assegurar o crédito tributário com vista à decisão final do judiciário;*
- *não há nos autos decisão judicial favorável ao contribuinte autuado que possa obstaculizar a ação da Fazenda Nacional;*
- *tratando-se de matéria discutida em ação judicial não definitiva não pode o direito de petição junto aos órgãos judiciais sobrepor ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário;*
- *portanto, o fato motivador do lançamento ora contestado é justamente a constituição do crédito tributário apurado e não pago quando do despacho das mercadorias importadas pela autuada, uma vez que as peças de exigência são verdadeiros títulos executivos, cuja constituição se faz necessária para o fim de prevenir a decadência do direito de a Fazenda Nacional exigi-lo;*
- *a decisão liminar determinou deferida na cautelar a favor da Fazenda Nacional suspendeu os efeitos da homologação e permitiu à autoridade fiscal proceder ao lançamento dos créditos tributários, inclusive já aproveitados, porém com a sua exigibilidade suspensa até o julgamento definitivo da ação rescisória;*
- *incabível a aplicação de multa de ofício em lançamento de crédito tributário com a exigibilidade suspensa por medida judicial acautelatória, pois, de acordo com o artigo 63 da Lei nº 9.430/1996, não cabe lançamento da multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir à decadência;*
- *desse modo, havendo antes de iniciada a ação fiscal medida que suspende a exigibilidade do crédito tributário, necessariamente deverá ocorrer o afastamento da multa de ofício por se tratar de lançamento para prevenir a decadência.*

Tempestivamente, a empresa apresentou Recurso Voluntário, alegando em sua defesa que:

- *a autoridade julgadora de primeira instância não apreciou exaustivamente ou analisou de forma distorcida os argumentos apresentados na impugnação;*
- *reitera o seu direito de se defender no processo administrativo mesmo em se tratando de lançamento para prevenir a decadência haja vista não existir concomitância entre o processo administrativo e o judicial face à diversidade de objeto e causa de pedir entre os mesmos;*
- *suscita a nulidade material do ato administrativo de lançamento em decorrência da incorreta motivação do lançamento e, por conseguinte, a indevida alteração de fundamentação legal do lançamento pela*

decisão recorrida uma vez que o lançamento foi procedido como se não existisse decisão transitada em julgada favorável à cedente e, por decorrência, à cessionária dos créditos;

- é que, segundo a recorrente, a compensação foi efetuada com base em decisão judicial transitada em julgada e, de acordo com a liminar concedida na cautelar, no máximo poderia haver lançamento para prevenir a decadência, contudo essa não foi a motivação do auto de infração que simplesmente desconsiderou todas as compensações realizadas pela recorrente, existindo, assim, erro na motivação do lançamento;*
- ora, a decisão de primeira instância tentou corrigir o equívoco e alterou a motivação do lançamento inovando a respectiva fundamentação, portanto, não podem prosperar quer a decisão que teve o efeito de lançar quer o lançamento efetuado uma vez que foi procedido com excesso de poder e com equivocada fundamentação pois desatendeu à ordem judicial contida na liminar que impunha respeito à coisa julgada;*
- alega que houve, por parte das autoridades, descumprimento de decisão judicial uma vez que existe medida judicial com trânsito em julgado que somente poderia ser desconsiderada com a decisão final na ação rescisória, bem como que a liminar concedida na cautelar tem o efeito, apenas, de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o que aconteceu anteriormente ao procedimento fiscal, o que leva à aplicação do artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972 pois, na verdade, há impedimento à constituição do crédito via lavratura de auto de infração;*
- argumenta que há ilegalidade praticada pelas autoridades lançadoras, acatada pela autoridade julgadora, quando exigiram o crédito tributário em explícito descumprimento de decisão judicial e da lei, pois os débitos da recorrente se encontravam devidamente compensados com base em sentença judicial transitada em julgada;*
- insurge-se contra o não acolhimento dos argumentos relativos à ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF uma vez que o lançamento, segundo está expresso no próprio auto de infração, não foi decorrente de revisão aduaneira mas de desconsideração de compensação que fez surgir o suposto débito o que viola as normas expedidas pela própria administração que exigem o MPF para que se instaure ou se dê início a procedimento fiscal;*

O recurso voluntário me foi distribuído na forma regimental e solicitei sua inclusão na pauta para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira, Relator

Conheço do presente recurso por tempestivo e atender aos requisitos legais.

Há preliminares a examinar, o que passo a fazer a seguir:

A primeira preliminar argüida pelo recorrente diz respeito à competência da autoridade lançadora, já que o débito lançado, na verdade, somente surgiu como resultado do cancelamento das compensações.

O comando legal constante do parágrafo quarto do artigo 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, determina que a competência para o exame das compensações e adotar os procedimentos internos de que trata o § 2º do art. 13 é da autoridade da jurisdição da DRF ou IRF-A da pessoa jurídica cedente do crédito:

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito, formalizado por meio do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros", de que trata o Anexo IV.

§ 2º Se os contribuintes estiverem sob jurisdição de DRF ou IRF-A diferentes, o formulário a que se refere o parágrafo anterior deverá ser preenchido em duas vias, devendo cada contribuinte protocolizar uma via na DRF ou IRF-A de sua jurisdição.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a via do Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, entregue à DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do débito terá caráter exclusivo de comunicado.

§ 4º Na hipótese do § 2º, a competência para analisar o pleito, efetuar a compensação e adotar os procedimentos internos de que trata o § 2º do art. 13 é da DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do crédito.

5º Nas compensações de que trata este artigo, o Documento Comprobatório de Compensação de que trata o Anexo V será emitido em duas vias, devendo ser entregue uma via para cada contribuinte.

§ 6º A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art. 17. (grifos acrescidos ao original)

Assim, resta claro que somente a DRF do Rio de Janeiro teria competência para cancelar as compensações em questão. Esta ordem regulamentar visava impedir decisões contraditórias na esfera da administração tributária e sua observância é obrigatória, decorrente também da necessidade de se responsabilizar corretamente quem alegou a existência de um crédito que, de fato, não existia.

O contribuinte que, de boa-fé, tinha seu débito com a Fazenda Pública adimplido por um crédito de terceiro, na forma prevista na IN SRF 21/97, muitas vezes não tinha qualquer controle sobre a forma de constituição ou sobre a legalidade deste referido crédito, por isso mesmo, responsabilizá-lo por sua inexistência real ou irregularidade significa puni-lo por ato de terceiro, o que é absurdo!

Também por isso a IN 21/97 trazia a prévia análise do crédito como condição para a homologação da compensação pleiteada. Observe-se que, à época, não havia Declaração de Compensação, mas sim, Pedido de Compensação, o qual poderia ou não ser deferido na forma da lei.

Reconhecer a competência da autoridade a que está vinculado o recorrente para deconstituir a compensação torna sem sentido o disposto no parágrafo quarto do artigo 15 da IN SRF 21/97 e cria a possibilidade de punir um cidadão por ato de terceiro, do qual, em verdade, este, em princípio (pois deve ser aplicada aqui a presunção de inocência), pode ter sido vítima em conjunto com a administração.

Neste sentido, cabe citar a decisão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso Voluntário nº 133.920, à unanimidade, sendo relator o ilustre Conselheiro José Antonio Francisco:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: COMPENSAÇÃO. MEDIDA JUDICIAL. NATUREZA.

A natureza da compensação efetuada em obediência a medida judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto vigente a medida judicial, e não se confunde com a compensação prevista no CTN, única que tem o efeito de extinguir o crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS. AÇÃO JUDICIAL.

A discussão do mérito da possibilidade da compensação com créditos de terceiros em ação judicial exclui a possibilidade de apreciação da matéria em processo administrativo, ficando a autoridade fiscal sujeita aos efeitos das decisões judiciais, relativamente à efetuação da compensação ou à cobrança dos débitos indevidamente compensados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE TERCEIROS DECORRENTES DE RESSACIMENTO DE IPI. COMPETÊNCIA PARA HOMOLOGAÇÃO. NULIDADE.

Nos casos de compensação com créditos decorrentes de ressarcimento de IPI, é competente para apreciar a Declaração de Compensação o Delegado da Receita Federal com jurisdição sobre o estabelecimento

credor, sendo nulo o despacho decisório exarado pela autoridade com jurisdição sobre a empresa devedora, no caso de compensação com créditos de terceiros, supostamente efetuada com base em decisão judicial.

Processo anulado desde o despacho decisório.

Assim, VOTO por conhecer do recurso e dar-lhe provimento para acolher a preliminar argüida pela recorrente de nulidade do processo a partir do despacho decisório que indeferiu a compensação pleiteada.

Tendo sido vencido, nesta preliminar, prossigo com o julgamento do Recurso para propor a seguinte preliminar ao exame dos meus pares:

Nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e, também, os despachos e as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Sendo esta matéria que devo conhecer de ofício, portanto.

O caso em julgamento de enquadra nas duas hipóteses, pois, além da incompetência da autoridade lançadora enxergo, por decorrência a da autoridade julgadora. Caso tivesse sido seguido o correto procedimento, antes da lavratura do auto de infração deveriam ser suspensos os efeitos das compensações e então a recorrente teria direito a apresentar manifestação de inconformidade e, só posteriormente, ser seguido o rito do processo nº 70.235/72 no tocante à suspensão das compensações realizadas.

Padece, assim, o lançamento de vício que enseja a sua nulidade uma vez que a autoridade competente para suspender os efeitos das compensações seria o Sr. Delegado da DRF do Rio de Janeiro.

Ora, tendo em visto que não consta do processo qualquer decisão da autoridade da jurisdição da empresa cedente dos créditos, no caso a SAB Trading Comercial Exportadora S.A, que é a da DRF do Rio de Janeiro, anterior ao lançamento, pois, caberia àquela autoridade proceder primeiramente à suspensão dos efeitos das compensações realizadas pela recorrente, empresa cessionária, para só então ser realizado o lançamento para prevenir a decadência.

A lavratura do auto de infração teve o resultado de ao mesmo tempo cancelar e desconsiderar as compensações e também cobrar o respectivo débito que só surgiu com o referido cancelamento. Tal cancelamento, efetuado contrariamente à coisa julgada, à lei e à ordem judicial, configurou ato administrativo para o qual o ilustre Inspetor da ALF do Porto de Vitória não detinha a correspondente competência.

Ressalto que o Documento Comprobatório de Compensação - DCC, emitido pela DRF do Rio de Janeiro, em duas vias, constitui verdadeiro título de crédito extrajudicial e ato administrativo independente da decisão judicial que o motivou.

Não existe hierarquia entre o Inspetor da ALF do Porto de Vitória e a autoridade que emitiu o DCC, portanto, não pode aquele rever, cancelar ou anular o ato administrativo perfeito produzido por esta autoridade.

Somente autoridade administrativa hierarquicamente superior àquela (ou esta própria autoridade, em casos específicos previstos na lei) que emitiu o DCC poderia rever tal decisão e cancelar ou revogar o DCC emitido.

A partir do momento em que o terceiro de boa-fé recebeu o título de crédito emitido e homologado pela própria administração pública e pretendeu que o crédito representado por aquele título fosse compensado com seu débito fiscal, somente uma ordem judicial ou uma revisão administrativa do ato que gerou o DCC (por autoridade competente) poderiam impedir esta compensação.

Como no presente caso, não houve tal revisão administrativa, a negativa da compensação, por fato novo e estranho ao processo (já que o processo judicial no qual foi deferida a liminar não envolve o contribuinte, ora recorrente), viola claramente o direito do contribuinte por ser incompetente para tanto o Inspetor da ALF do Porto de Vitória.

Neste mesmo sentido, ofereço a seguinte decisão do Segundo Conselho de Contribuintes:

IPI - COMPENSAÇÃO.

Incabível lançamento de ofício para constituir débito objeto de compensação tributária deferida por órgão competente da Receita Federal, que assim procedeu em obediência à ordem judicial, enquanto a decisão que deferiu o encontro de contas não for revogada ou anulada. Recurso de ofício ao qual se nega provimento. (Recurso nº 123.706, relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, unânime, 09/09/2003)

Por estas razões, proponho a votação de preliminar de incompetência da autoridade administrativa que proferiu a decisão denegatória do pedido de compensação, anulando o processo desde esta decisão inclusive. É como voto.

Novamente vencido, nesta preliminar, passo ao exame da segunda preliminar arguida pela ora recorrente.

A recorrente alega que o lançamento é nulo posto que o procedimento fiscal do qual resultou o lançamento não foi precedido do indispensável Mandado de Procedimento fiscal – MPF, pois segundo as normas reguladoras do procedimento fiscal expedidas pela própria Receita Federal do Brasil, o início de fiscalização deverá ser precedido de autorização por autoridade competente.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitou essa preliminar sob o argumento de que o lançamento se deu em procedimento de revisão aduaneira. Contudo, não é isso que se constata dos autos, pois aquela mesma autoridade reconheceu que o lançamento tinha sido procedido para prevenir a decadência do direito da Fazenda, em decorrência da desconsideração de compensações realizadas pela recorrente.

De acordo com a descrição dos fatos constante no auto de infração, às fls. 03 do processo, o mesmo foi lavrado em decorrência da interpretação adotada pela douta PFN de que a liminar concedida na cautelar interposta por aquele órgão produziu o efeito de retirar o amparo judicial que dava direito à realização das compensações.

Assim, o presente processo não é resultado de revisão aduaneira, mas sim de desconsideração de compensação, motivo esse que não se encontra entre as hipóteses de dispensa de MPF, nos termos da Portaria nº 1.265/1999, Portaria nº 3.007/2001 com as alterações da Portaria nº 1.468/2003.

Registre-se que o MPF foi instituído pela Portaria nº 4.328/2005, alterada pelas Portarias nº 3.007/2001, nº 1.468/2003 e Portaria nº 6.087/2005, estando em vigor atualmente a Portaria nº 4.066/2007. Tais Portarias, também encontram respaldo no Decreto nº 3.724/2001 que foi alterado pelo Decreto nº 6.104/2007, todos com o mesmo conteúdo. O referido Decreto nº 6.104/07, assim dispõem em seu artigo primeiro:

Art. 1º Os arts. 2º a 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Artigo 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.
(grifos acrescidos ao original)

Já há diversas decisões dos demais Conselhos de Contribuintes, neste mesmo sentido, como, por exemplo, as ementas abaixo transcritas:

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. (Recurso nº 131.628, relator Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, maioria, 29/01/2003)

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 nº 130.521, relatora Conselheira Sandra Faroni, unânime, 27/02/2003)

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 nº 132.783, relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, unanimidade, 30/01/2004)

Por outro lado, este Colegiado, numa composição diferente da atual, já decidiu a matéria de forma diversa, conforme se verifica da decisão abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal assegura ao contribuinte, desde o início do procedimento fiscal, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução.

Instituído por legislação infra-legal, apenas especifica a competência genérica que detém o AFRF, por expressa disposição legal, portanto, seus vícios (do MPF) e mesmo sua ausência não geram problemas de incompetência.

Os vícios ou a ausência do MPF tampouco são capazes de provocar vício formal. A violação na forma prescrita em legislação infralegal, em sede de processo administrativo fiscal, constitui mera irregularidade.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Na legislação tributária brasileira o direito de defesa, ordinariamente, é exercido na impugnação do lançamento. Mesmo nos casos em que se exige o MPF para o início da ação fiscal, a ausência ou vícios desse instrumento, por si, não caracterizam o cerceamento do direito de defesa. (...)

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. (Recurso nº 133.257, relatora Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, unanimidade, 23/01/2007)

Apesar desta decisão anterior deste Colegiado, me parece claro que, não se tratando de processo de revisão aduaneira, como foi bem explicitado no auto de infração e confirmado pelas conclusões da decisão de primeira instância, e ante a ausência de ato indispensável ao início de procedimento fiscal, em respeito à legalidade estrita e à moralidade administrativa deve ser declarada a nulidade do lançamento por falta de ato indispensável à formalização do lançamento.

Por todo o exposto, VOTO por conhecer do recurso e dar-lhe integral provimento para acolher a preliminar de nulidade argüida pela contribuinte.

Novamente vencido e tendo o ilustre Conselheiro Ricardo Paulo Rosa levantado preliminar de nulidade do auto de infração por vício formal passo a analisar os termos da preliminar argüida e as razões que me levaram a discordar desta, no que fui acompanhado pela maioria do Colegiado, nos seguintes termos:

A definição da expressão “vício formal”, inserida no texto do art. 173, II do CTN não encontra regulamentação nas normas infra-legais tributárias vigentes, logo, o intérprete é obrigado a buscar, pela regra de integração inserida no art. 108, I do CTN, na analogia com a legislação vigente.

Desta forma, parece-me que o conceito de “vício formal” surge do comando emanado pelo art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, verbis:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

a) incompetência;

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

d) inexistência dos motivos;

e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Já o conceito de formalidade está consignado nos vocábulos jurídicos:

Do Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, organizado por J.M. Othon Sidou (Ed. Forense Universitária, 9ª edição, 2006, Rio de Janeiro, pág. 401):

FORMALIDADE S.f. (Fr. formalité) Requisito estabelecido em lei para que um negócio jurídico seja válido.

Do Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica e de Brocardos Latinos, de Iêdo Batista Neves (Editora APM, 1ª edição, 1987, Rio de Janeiro, pág. Forma Voluntária-Fórmula):

FORMALIDADE, s.f. – Diz-se da praxe, da maneira expressa de proceder. Diz-se, também, do concurso de coisa e de condições necessárias para a validade do ato.

Do mesmo Vocabulário, na página Vício-Videtur, temos o conceito de Vício de forma:

VIII – Vício de Forma – Diz-se de qualquer defeito ou inobservância de formalidades extrínsecas dum ato jurídico.

Já o Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves (Editora Forense, 17ª edição, 2000, Rio de Janeiro, pág. 367), assim cuida do termo formalidade:

FORMALIDADE. Derivado de forma (do latim formalitas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deva ser informado.

Neste sentido, as formalidades constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinala em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito.

As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para sua eficácia jurídica, dizem intrínsecas ou viscerais, e habilitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador, etc.)

Quanto às formalidades extrínsecas dizem-se solenes, essenciais, atuais, posteriores e preliminares.

(...)

Essenciais ou substanciais dizem-se quando prescritas pela lei e indicadas como necessárias para a validade dos atos, sem o que eles se apresentam de nenhuma valia jurídica. Não tem existência legal.

As formalidades extrínsecas, por seu lado, também tal como a forma, dizem-se ad solemnitatem ou ad probationem, com o mesmo sentido que ali é tido, ou seja, formalidades necessárias para a solenidade do ato, ou necessárias para a sua prova.

Nesta mesma linha de pensamento, examinando o Princípio da Relevância das Formas Processuais, Antonio da Silva Cabral (“Processo Administrativo Fiscal”, Editora Saraiva, 1ª edição, 1993, Rio de Janeiro, pág. 73) aponta que:

Por força desse princípio, toda infração de regra de forma, em direito processual, é causa de nulidade, ou de outra espécie de sanção prevista na legislação.

Em direito processual fiscal predomina este princípio, pois as formas, quando determinadas em lei, não podem ser desobedecidas. Assim, a lei diz como deve ser feita uma notificação, como deve ser inscrita a dívida ativa, como deve ser feito um lançamento ou lavrado um auto de infração, de tal sorte que a não observância da forma acarreta

mulidade, a não ser que esta falha possa ser sanada, por se tratar de mera irregularidade, incorreção ou omissão.

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a norma legal infringida pelo contribuinte e, principalmente, respeitar a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

O primeiro requisito formal a ser examinado seria a competência do agente, contudo, no presente caso, este requisito já foi analisado, quando do julgamento das preliminares anteriores, descabendo o reexame desta matéria.

O segundo elemento a avaliar seria a exigência de rito específico e/ou procedimento prévio obrigatório, o que também já foi julgado por este Colegiado, quando o exame das preliminares anteriores. No que se refere ao objeto do auto de infração, este é determinado, possível e não é imoral, portanto, não há de se falar em vício de objeto.

Resta, logo, examinar as formalidades ditas extrínsecas do auto de infração e no caso do ato administrativo de lavratura de auto de infração, estas formalidades são aquelas listadas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

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

Estando presentes os elementos acima, isto é, utilizada a forma escrita, observado o local da lavratura e presentes todos os elementos acima apontados, não há de se falar em vício de forma, isto é, na falta dos requisitos mínimos indispensáveis à formalização do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal, o valor do crédito tributário devido e a identificação da autoridade administrativa competente.

Observe-se que temos aqui o elemento essencial da motivação (o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal) do ato administrativo, contudo, conforme veremos na sequência, há uma ausência do motivo, isto é, representação formal pelo agente dos fatos realmente ocorridos e a aplicação consequente da lei aplicável aos mesmos, o que caracteriza, no meu entender, vício material e não formal.

Sobre a diferenciação entre motivo e motivação é muito esclarecedora a lição da Profa. Dra. Maria Silvia Zanella de Pietro, em palestra proferida perante o Tribunal de Contas do Município de São Paulo, sob o tema Pressupostos do Ato Administrativo - Vícios, Anulação, Revogação e Convalidação em Face das Leis de Processo Administrativo (em http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03_10_03/4Maria_Silvia3.htm, acesso em 26 de maio de 2007):

Com relação ao motivo, eu sempre o relaciono com o fato; motivo é o fato. Costuma-se definir o motivo como o pressuposto de fato e de direito do ato administrativo. O motivo precede à prática do ato, ele é alguma coisa que acontece antes da prática do ato e que vai levar à administração a praticar o ato. Por exemplo, o funcionário pratica uma infração, a infração é o fato. O ato é a punição e o motivo é a infração; ele tem um fundamento legal, embora nem sempre a lei defina o motivo com muita precisão; normalmente quando nós falamos com base no artigo tal, nós estamos mencionando o motivo, o pressuposto de direito, porque aquele fato vem descrito ou vem previsto na norma; na hora em que aquele fato descrito na norma acontece no mundo real, surge um motivo para a administração praticar o ato.

Por exemplo, a lei diz: o funcionário que faltar 30 dias consecutivos incide em abandono de cargo. A falta por 30 dias é a infração, que levará a Administração a instaurar o processo e aplicar a pena.

Cabe ressaltar que o motivo não é a mesma coisa que a motivação. A motivação, embora tenha muita relação com o motivo, é uma formalidade essencial ao ato, ela não é o próprio motivo. Na motivação, a Administração Pública vai indicar as razões, quais foram os fatos, qual é o fundamento de direito, qual o resultado almejado; ela vai dar a justificativa do ato; ela pode até na motivação indicar qual foi o motivo, qual foi o fato que a levou a praticar aquele ato, mas não é a mesma coisa.

Quando dizemos que o ato é ilegal com relação ao motivo? Quando o fato não existiu ou quando existiu de maneira diferente do que a autoridade está dizendo. Quando ela diz que está mandando embora o funcionário porque não tem verba para pagar, o motivo é inexistência de verba, mas se existir verba, aquele motivo é falso, ela alegou um fato inexistente. Ou um funcionário pratica uma infração e a autoridade o pune por outra infração, diferente daquela que justificaria uma outra punição, então o motivo é ilegal.

Pela Lei de Ação Popular, o vício relativo ao motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido. Vejam vocês que essa Lei é de 1965 e já no conceito referido está embutido o princípio da razoabilidade, quando ela fala que é ilegal o motivo, se for materialmente inexistente ou juridicamente inadequado ao resultado obtido. Ele está praticando que exigindo uma relação entre meios e fins; sem usar a expressão razoabilidade, o dispositivo já consagrou o princípio.

Por estas razões, não entendo ser possível acompanhar a preliminar levantada com razões de grande valor pelo ilustre Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Ultrapassada esta preliminar, proponho, em vista do disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, o exame pelo Colegiado de preliminar de nulidade do auto de infração por vício material, nos seguintes termos:

Em breve síntese do presente feito, repito, trata-se de lançamento relativo à constituição de crédito em decorrência de débito surgido em nome da recorrente (cessionária do crédito obtido com base em sentença transitada em julgado e discutido em rescisória), após a desconsideração da compensação de tributo efetuada com base em decisão judicial transitada em julgado em favor da empresa cedente do referido crédito na data de 03.10.2005.

É importante esclarecer que o lançamento foi procedido em 05.04.2006, após ser concedida em 19.12.2005 liminar a favor da Fazenda Nacional, na qual foram suspensos os efeitos do trânsito em julgado da decisão favorável à cedente que autorizou as compensações até decisão final na ação rescisória.

Inclusive, em decisão expressa do Exmo. Desembargador Federal, foi esclarecido que não há que se falar em desconstituição dos pedidos de ressarcimento e de compensação uma vez que tal medida somente será cabível após a decisão final na ação rescisória, ficando garantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final da rescisória.

Dessa forma, resta claro, de pronto, que a lavratura do auto de infração com imposição de multa de ofício foi procedida em total desacordo com a ordem judicial expedida pelo Poder Judiciário que apenas suspendeu os efeitos da coisa julgada até o julgamento final da rescisória. Inclusive, tais efeitos haviam sido esclarecidos devidamente pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal que concedeu a liminar a favor da Fazenda.

Está claro no processo que, o presente caso configura a hipótese em que somente poderia haver lançamento para prevenir a decadência, assegurando o direito de crédito da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 63 da lei nº 9.430/1996, uma vez que a liminar concedida não atingiu o acórdão transitado em julgado e o alcance desta restringiu-se, apenas, aos efeitos da homologação.

Da leitura do auto de infração se verifica que o lançamento foi procedido mediante a desconsideração das compensações realizadas pela recorrente com base em decisão judicial, tanto é que no lançamento foi imposta a multa de ofício de 75%. Tal ato administrativo foi efetivado com base na Nota 91 de 06.06.2005 da ilustre Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio da qual aquela autoridade informou à Secretaria da Receita Federal que todos os pedidos de ressarcimento e compensação da empresa cedente do crédito deixaram de possuir amparo judicial e deveriam ser revistos e cancelados.

No caso do presente processo, no máximo, poderia se admitir que houvesse lançamento para prevenir a decadência, após a liminar concedida na cautelar interposta contra a empresa cedente, porém, está claro no processo que essa não foi o real motivo do auto de infração.

Ainda assim, o julgamento de primeira instância reconheceu tal circunstância, porém, ao invés de julgar o lançamento improcedente decidiu alterar a respectiva motivação. Com isso alterou o lançamento o que resultou em extrapolar a sua competência de julgar e terminou por lançar, o que foge à sua competência.

Resta claro que sendo o auto de infração motivado pela necessidade de prevenir a decadência do crédito tributário, a motivação inserida no mesmo não corresponde à realidade, o que caracteriza o vício de motivo, portanto, vício material estrito senso.

E como o auto de infração não foi procedido para prevenir a decadência (e este seria o correto lançamento), não há como sanar este equívoco nesta fase processual, pois, verdadeiramente, se estaria constituindo um novo lançamento.

Isto porque, os regimes jurídicos a que se submetem o lançamento para prevenir a decadência e lançamento efetuado são completamente diversos, ou seja, eles se enquadram como dois lançamentos inteiramente distintos.

Outro não é o entendimento desse Egrégio Conselho de Contribuintes:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NORMAS PROCESSUAIS – TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL - LEI 8541/92 – EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE NO LUCRO REAL MENSAL – IMPROCEDÊNCIA - O ato de lançamento padecerá de vício insanável quando o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado como consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como violada em sua motivação. (Recurso nº 149.095, relator Conselheiro Paulo Roberto Cortez, unanimidade, 26/01/2007)

Diante de todos os argumentos aqui apresentados não vislumbro possibilidade de que seja sanado o processo devendo, portanto, VOTO por conhecer do recurso e declarar nulo, por vício material, o auto de infração lavrado.

Sala das Sessões, em 21 de maio de 2008

Marcelo Ribeiro Nogueira
MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - 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 vênica 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 autuado 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 consequências 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

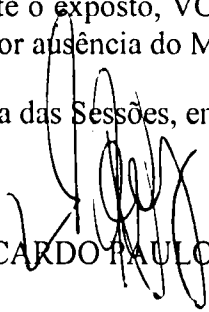
trará consequências para o contribuinte (a perda da espontaneidade, por exemplo) a partir do primeiro ato de ofício praticado por servidor competente e cientificado ao contribuinte. Até então, o instituto da espontaneidade continua a disposição do administrado. Uma vez cientificado o contribuinte, independentemente 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 consequência está adstrita às situações previstas em lei, no caso: cerceamento de direito de defesa ou prática de atos por servidor ou pessoa incompetente.

Ante o exposto, VOTO POR AFASTAR A PRELIMINAR DE NULIDADE do auto de infração por ausência do Mandado de Procedimento Fiscal.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2008


RICARDO PAULO ROSA - Redator Designado