



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12466.004385/2006-90
Recurso nº 137.474 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3101-00.057 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de maio de 2009
Matéria IPI
Recorrente SAB SP TRADING COMPANY (ANTIGA DENOMINAÇÃO SAB COMPANY COM. INT. S/A)
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS-SC

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/04/2001 a 27/04/2001

PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO. AUTORIDADE COMPETENTE.

Decisão judicial em sede de Medida Cautelar em Ação Rescisória ajuizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional assegurou à Autoridade Tributária o direito de proceder ao lançamento com o fim de prevenir a decadência em face da suspensão dos efeitos de decisão judicial anterior que assegurara a compensação de débitos da Recorrente com créditos de terceiros - Crédito-Prêmio de IPI. Nos termos do art. 9º, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF) -, a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. No âmbito federal, a competência para lavratura de auto de infração é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

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. 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.

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. INOCORRÊNCIA DA COISA SOBERANAMENTE JULGADA.

Enquanto não transcorrido o prazo da ação rescisória, a decisão judicial transitada em julgado não se encontra acobertada pelo manto da Coisa Soberanamente Julgada. Advindo decisão judicial reformadora por via de Medida Cautelar em Ação Rescisória, tem-se a suspensão dos efeitos da coisa julgada, sendo assegurado à Fazenda Pública o direito de efetuar os lançamentos autorizados pelo juiz para fins de prevenir a decadência.

PROCEDIMENTO FISCAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO EM FACE DE DECISÃO JUDICIAL SUPERVENIENTE.

Advindo decisão judicial ulterior autorizando a Fazenda Pública a efetuar o lançamento cujo débito havia sido compensado pelo contribuinte, tem-se por não definitivamente extinto o crédito tributário respectivo. Enquanto estiver assegurado o direito da Fazenda Pública, a autoridade administrativa pode rever de ofício os procedimentos tendentes a promover a extinção do crédito tributário.

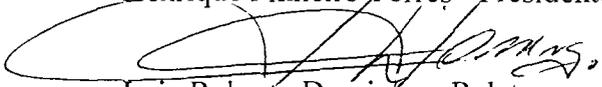
Recurso Voluntário Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de impedimento do Conselheiro João Luiz Fregonazzi. Vencidos os conselheiros Rodrigo Cardozo Miranda e Valdete Aparecida Marinheiro. 2) Pelo voto de qualidade, em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração por inexistência de MPF, por falta de motivação do lançamento e também de nulidade do lançamento pelo não alcance da decisão judicial à recorrente. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, relator, Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro e Susy Gomes Hoffmann. Designado o Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, para redigir o voto vencedor quanto às preliminares. No mérito, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em razão de, a matéria encontrar-se submetida a tutela judicial.




Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Luiz Roberto Domingo - Relator


Hécio Lafeté Reis - Redator Designado

EDITADO EM: 06/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Valdete Aparecida Marinheiro, Tarásio Campelo Borges, Susy Gomes Hoffmann e Hécio Lafeté Reis.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ-Florianópolis/SC, que julgou improcedente impugnação da Recorrente em face de autos de infração lavrados para constituir crédito tributário de Imposto de Importação e de Imposto sobre Produto Industrializado-Vinculado, relativos aos fatos geradores relacionados às compensações autorizadas judicialmente com crédito-prêmio de IPI obtido pela empresa SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A.

Os fundamentos mencionados pela fiscalização para lavratura do auto de infração são:

- 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;
- 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;
- 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;
- 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;

- 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;

- -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;

- 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;

- 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;

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.

Inconformada com as autuações, a contribuinte apresentou impugnações, 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.
- 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.
- que há trânsito em julgado de decisão favorável que autoriza a SAB TRADING para apropriação do crédito-prêmio de IPI e que autorizam a transferência para terceiros;
- que, quanto aos efeitos da liminar concedida na Ação Cautelar n. 2005.02.01.014472-3, os pedidos de ressarcimento e compensações não podem ser desconstituídos, uma vez que apenas a execução do Acórdão Judicial foi suspensa em sede de liminar.
- a nulidade do auto de infração em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal, conforme disposto na Portaria n. 3007/2001.
- 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.
- que, quanto ao mérito, houve 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.
- que os débitos encontram-se extintos pela compensação, uma vez que os pedidos de compensação foram auditados pela Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro e homologados pelas autoridades competentes.
- os atos das autoridades públicas são vinculados e, obrigatoriamente, devem respeitar as decisões judiciais, impossibilitando a administração pública interpretar as decisões judiciais.
- que o Ofício nº 115/2005 da Procuradoria da Fazenda Nacional, que orientou a Receita Federal quanto aos pedidos de ressarcimento e compensações deixaram de possuir qualquer amparo judicial, devendo ser revistos e cancelados.
- que a decisão da liminar na Ação Cautelar que antecedeu a Ação Rescisória não autorizou o cancelamento das compensações já praticadas com base nas decisões judiciais.
- que é inaplicável a multa de ofício, uma vez que o lançamento efetuado tem como finalidade evitar a decadência.



Sob apreciação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, o lançamento foi julgado procedente, sendo que a Turma considerou que o caso não comporta a aplicação do Ato Declaratório Normativo nº. 3 de 14/02/96, da Coordenação-Geral de Tributação – COSIT, publicado no DOU na pág. 02638 em 15/02/1996.

Entendeu 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 uma condição resolutiva 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 realizar-se a condição resolutiva 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. Entendeu que o texto legal dispõe que se suspende a exigibilidade e não que suspende a constituição, o que torna este último ato, perfeitamente possível. Conclui que, nenhuma violação à lei ou ao Poder Judiciário ocorreu, 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 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 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, uma vez que 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 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 amuladas) 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:

- a tempestividade do presente recurso;

- 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;

- 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;

- a imprescindibilidade do Mandado de Procedimento Fiscal;

- a existência de decisão judicial impeditiva da constituição de crédito tributário com aplicação de multa de ofício;

- a incontroversa ilegalidade praticada pelas autoridades lançadoras quando da exigência de pagamento do crédito tributário;

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

O lançamento que é trazido à apreciação apresenta-se inconsistente no que concerne aos pressupostos de instauração do procedimento de fiscalização para constituição do crédito tributário, para anulação de ato administrativo homologatório de compensação e, ainda, em razão da legitimidade para dar interpretação do alcance das decisões judiciais acerca do direito creditório do crédito-prêmio de IPI e respectivas compensações.

A matéria recursal acerca do MPF e as discussões travadas nesta Câmara foram um incentivo para apresentação desta declaração de voto. Assim, passo a tratar da matéria preliminar.

À luz do art. 142 do CTN o lançamento é ato vinculado e obrigatório, ou seja, a fiscalização está obrigada a realizar o ato administrativo de lançamento segundo as normas de incidência tributária e segundo as normas de competência. Não pode a fiscalização exceder ou agir em desconformidade com as normas editadas pelo Poder Legislativo ou pelo próprio Poder Executivo, disciplinando a atuação do serviço público. Senão Vejamos.

A Lei nº 8.112, que dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, dispõe em seu art. 116 o seguinte:

“Art. 116. São deveres do servidor:

I - exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo;

II - ser leal às instituições a que servir;

III - observar as normas legais e regulamentares;

IV - cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais;... “

A preexistência e renovação contínua do MPF no procedimento fiscalizatório e a manutenção de sua exigência para validar o ato administrativo de lançamento é, em verdade, norma que cumpre os desígnios legais do ato vinculado e, também, constitui ordem,



emanada por superior hierárquico que não pode ser desrespeitada pelo servidor. Vejamos a natureza jurídica do MPF.

Inicialmente é de suma importância lembrar que o MPF não surgiu aleatoriamente. 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 - conterá, 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:

“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.

Sobre a indispensabilidade do MPF para validade dos atos praticados no curso da ação fiscal, eis os comentários, com extremo rigor técnico, dos eminentes doutrinadores Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo:

(...) o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando 'ordem específica' para 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 de competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tisanam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.

...

(...) não existe a figura da 'transformação' do MPF.

As portarias que regulam a matéria, restringindo o agir da Administração Fazendária Federal, não prevêm a hipótese. Noutros falares, inexiste fungibilidade entre estas espécies de MPFs, servindo cada qual aos seus respectivos propósitos. Vai daí que, estando prestes a fluir o prazo de validade, quer do MPF-D, quer do MPF-F, sempre será necessária, para que continuem a irradiar efeitos, a edição de um MPF-C (mandado



13

complementar), do qual o contribuinte deverá tomar oficial conhecimento, antes de vencido tal prazo...’’¹

Vale ressaltar que a legislação em comento, conforme os doutrinadores, na medida em que estabelece o procedimento da fiscalização, a cargo dos Auditores Fiscais, cria direito subjetivo em favor do contribuinte, que nenhum interesse arrecadatório, por mais relevante que pareça, pode atropelar.

Nesse diapasão o festejado Hugo de Brito Machado leciona:

A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para conclusão daqueles (CTN, art. 196)...

(...) O auto de infração lavrado depois de esgotado o prazo fixado para conclusão das diligências é nulo.²

Esse é o entendimento da 2ª. Turma da DRJ-Brasília/DF, Acórdão nº 1.574, de 29/04/2002, considerou nulo lançamento com vícios nas prorrogações dos MPF, *verbis*:

“MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE MPF COMPLEMENTAR PARA PRORROGAÇÃO DO PRAZO DA AUDITORIA – Consoante artigo 7º. da Portaria MF 258 de 2001, o julgador administrativo deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros. Não tendo sido provada a emissão tempestiva do MPF-Complementar para prorrogar o prazo da ação fiscal, bem assim sua ciência ao contribuinte, reputa-se extinto o MPF, cuja consequência é a nulidade do auto de infração, haja vista que o AFRF que deu continuidade aos trabalhos de fiscalização e efetuou o lançamento estava desamparado da competente autorização. Lançamento Nulo.”

Na mesma linha cite-se os Acórdãos nºs. 1.575 e 1.576, de 29/04/2002, e 2.933 e 2.934, de 20/09/02, todos de lavra da mesma turma da DRJ/Brasília, e Acórdão nº 247, de 13/12/01 da DRJ Florianópolis (SC), Acórdão nº 850, de 27/03/2002, Curitiba (PR) e Acórdão nº. 781, de 21 de fevereiro de 2002, Fortaleza (CE).

Reafirmando tal entendimento, o 1º Conselho de Contribuintes assim também tem decidido, conforme demonstra ementas dos Acórdãos abaixo transcritas:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – ATO PRATICADO FORA DO PRAZO DE VALIDADE – NULIDADE OCORRIDA – Os prazos fixados na legislação processual administrativa e do imposto de renda são peremptórios. Por conseguinte, é nulo o auto de infração lavrado quando expirado o prazo de execução constante de mandado de procedimento fiscal. (Acórdão nº 102-45546)

¹ Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, 80: p. maio/2002, p. 104

² Curso de Direito Tributário, 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2001

PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO - O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que atribui a competência específica de fiscalização sobre determinada pessoa jurídica em nome da Secretaria da Receita Federal (...).

A prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal deve ser feita antes de ter se escoado o seu prazo de validade, sendo que a ciência do contribuinte pode ser dada posteriormente, sem com isto causar a nulidade do lançamento. Acórdão nº 106-12653.

Deve lembrar-se que o ato administrativo é uma espécie do gênero ato jurídico, tanto é que ambos possuem os mesmos elementos. O ato jurídico, para sua validade, exige agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (art. 82 do CC). O ato administrativo não é diferente, ele tem o agente, que no Direito Público denomina-se de competência, a forma e o objeto. Só que, como o ato administrativo é espécie, ele tem certas peculiaridades, e estas particularidades dão ao ato mais dois elementos próprios, são eles: motivo e finalidade.

Dos cinco elementos acima citados, que constituem o ato administrativo, temos variação quanto a ser ou não vinculados em dois deles somente, quais sejam: motivo e objeto, estes podem ser tanto vinculados quanto discricionários. A competência, a forma e a finalidade são sempre vinculados, conforme se pronunciou Seabra Fagundes:

“A competência discricionária não se exerce acima ou além da lei, senão, como toda e qualquer atividade executória, com sujeição a ela. O que a distingue da competência vinculada é a maior mobilidade que a lei enseja ao executor no exercício, e não na liberação da lei. Enquanto ao praticar o ato administrativo vinculado a autoridade está presa à lei em todos os seus elementos (competência, motivo, objeto, finalidade e forma), no praticar o ato discricionário é livre (dentro de opções que a própria lei prevê) – quanto à escolha dos motivos (oportunidade e conveniência) e do objeto (conteúdo). Entre praticar o ato ou dele se abster, entre praticá-lo com este ou aquele conteúdo (por exemplo: advertir apenas ou proibir), ela é discricionária. Porém, no que concerne à competência, à finalidade e à forma, o ato discricionário está tão sujeito aos textos legais como qualquer outro.” (TJRN – RDA 14/52).

Considerando todo o acima exposto, o que ocorreu, no caso presente, foi o preterimento de formalidade prescrita na norma legal, o que, conseqüentemente, tornou incompetente o agente e, por conseguinte, inquinou de nulidade o feito fiscal. Não havendo a possibilidade de discricionariedade com relação à matéria, uma vez que o ato administrativo é vinculado, o ato praticado fora dos ditames legais e regulamentares é inválido, pois o mesmo prescindiu certos requisitos que formam a competência legal de quem o praticou e a forma prescrita em lei.

De acordo com o CTN, art. 96: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Ora, no rol das normas disciplinadora do procedimento administrativo tendente a constituição do crédito tributário, encontra-se o Decreto e Portaria, motivo pelo qual não se pode conceber a constituição de crédito tributário em total desacordo com a Portaria nº 1.265/99, bem assim com o Decreto nº 3.724/2001. Aliás, o referido Decreto impõe que nenhum procedimento de fiscalização terá início sem previa emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (art. 2º, §2º.):

Assim, se o Mandado de Procedimento Fiscal é peça inaugural da ação fiscalizadora, seu desatendimento, seja quanto à emissão, seja quanto aos prazos previstos, constitui motivo para nulidade do ato administrativo do lançamento, vez que este ato figura dentre aqueles que exigem para sua prática a realização de várias formalidades imposta pela legislação tributária.

A norma administrativa, Portaria, não é um conselho para a administração, mas norma cogente e de obrigatório cumprimento por parte da administração.

Ademais, o atual Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes dispõe em seu art. 1º, parágrafo único, dispõe:

Art. 1º O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados judicantes integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda têm por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas suas competências e dentro dos limites de sua alçada.

Parágrafo único. Os Conselhos de Contribuintes observarão os tratados, acordos internacionais, leis e decretos.

Ora, se os Conselhos, que são órgãos judicantes obrigados a julgar de acordo com a Lei e o Direito (Lei 9.784/99) estariam submetidos à disposições veiculados por Decretos, com muito mais razão o agente público não poderia afastar a norma expressa sob pena da ilegalidade.

E nem se diga que no âmbito da revisão aduaneira não há obrigatoriedade da emissão do MPF, pois a lei determina, sempre, um instrumento de legitimação da competência de fiscalizar. Tal entendimento é ratificado pela própria descrição do ato administrativo de lançamento que nenhuma menção faz ao fato gerador do Imposto de Importação e do IPI-vinculado, não questiona base de cálculo, alíquota, sujeição passiva, ou quaisquer critérios informados pela Recorrente em suas Declarações de Importação. Não havendo qualquer razão ou fundamento para que a decisão recorrida refira-se ao lançamento como sendo de "revisão aduaneira".

Quanto às alegações da Recorrente que a autoridade atuante é incompetente em face do §4º, do artigo 15, da IN SRF nº 21/97 que indica como autoridade competente a da jurisdição do titular do crédito, entendo que tem razão a D. Procuradoria da Fazenda. visto que o dispositivo trazido pelo Recorrente foi expressamente revogado pela IN SRF nº 41/2000.

Em verdade, lançamento tributário se refere à conclusão de procedimento fiscal instaurado com base em interpretação de decisão judicial que suspendeu as compensações com créditos de terceiros (crédito-prêmio de IPI). Tal interpretação levou a autoridade fiscal a, de forma indireta, anular ato homologatório de compensação, o que nos leva a concluir que o procedimento fiscal refere-se à "processo de compensação", ou seja, não

trata de revisão aduaneira, pois nenhum dos procedimentos levados a efeito nas importações foi objeto de fiscalização, mas sim decorre da ação fiscal sobre processos de compensação que nada mais são que forma de pagamento para extinção do crédito tributário.

Desta forma, entendo que os limites instituídos pela legislação de regência, não autoriza à fiscalização inicial procedimento fiscalizatório tendente a anular ato homologatório de compensação, sem que lavre o competente mandado de procedimento fiscal, sendo sem qualquer propósito a alegação de trata de “revisão aduaneira”, motivo pelo qual acolho a preliminar de nulidade para dar provimento ao Recurso.

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)

...

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 àquelas compensações já realizadas a União deveria promover “atos tendentes a prevenir a eventualidade do direito”.

Ocorre que independentemente da liminar concedida na Medida Cautelar, 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)

M



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.

Curioso notar que nos autos da Execução Fiscal nº 2007.50.01.003145-7, em trâmite perante a 3ª Vara Federal de Execução Fiscal de Vitória-ES, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ainda que contraditoriamente, expõe:

“... a suspensão da exigibilidade, atribuída aos efeitos da decisão proferida no processo 2005.02.01.014472-3, medida cautelar inominada proposta para garantia dos efeitos da ação rescisória nº 2006.02.01.000416-4, com julgamento favorável à União, somente vincula as partes e a requerente não é parte na ação cautelar.”

“Assim, a excipiente não pode valer-se da decisão judicial para suspender as inscrições, controladas por este processo, vez que se trata de pessoa jurídica diversa de SAB TRADING COMERCIAL EXPORTADORA S/A.”

Ora, se a Recorrente, conforme reconhecido pela Fazenda Nacional não é parte do processo, a decisão judicial não pode afetar-lhe nem para a suspensão da exigibilidade nem para a realização do próprio lançamento tributário. Ou seja, não pode a decisão judicial alcançar terceiros nem em favor do Fisco nem contra o Fisco, ou se afetar, dever ser integralmente.

Assim, o que percebo é que há indiscutível pessoalidade a influenciar a ação fiscal e a postura do Fisco no caso em pauta, pois considera apenas normas e decisões judiciais que vem em desfavor da Recorrente, o que denota a ausência de isenção por parte do Fisco, bem como a ação nitidamente contrária ao interesse público, pois ilegal.

Dessa forma, não resta outra alternativa a não ser a nulidade do auto de infração em virtude da falta de motivação do ato administrativo de forma lógica e coerente com o direito aplicável.

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.”



19

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 Carvalho³ 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.


³ Carvalho, Paulo de Barros; Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 17ª edição; 2005. 

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, 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 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, entendo que a motivação do lançamento não tem lastro no suporte fático bastante e suficiente para sua manutenção, sendo que, me parece evidente, que a DRJ, por meio dos argumentos do acórdão recorrido, buscou ajustar a forma ao fato, o que, por si só, não tornar legal o lançamento. Essa intervenção da decisão da DRJ no fundamento do lançamento, inclusive, alterou o critério jurídico do ato administrativo de lançamento, o que implica cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Ora, como visto, o lançamento foi lavrado com base na falta de pagamento, sem amparo da liminar obtida pela Fazenda Nacional na Medida Cautelar Inominada preparatória de Ação Rescisória; assim, não há que cogitar-se sua lavratura com o fim de 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, voto pela nulidade do lançamento.

Outra questão exsurge dessa intrincada e malfadada interpretação que a fiscalização e a DRJ fizeram das compensações dos efeitos da liminar concedida na Medida Cautelar Inominada que antecedeu à Ação Rescisória, qual seja a de que a Recorrente não é parte do processo judicial, ou seja, nem a Medida Cautelar nem a Ação Rescisória podem propagar seus efeitos a Sab Company Comércio Internacional, uma vez que apenas a Sab Trading Comercial Exportadora S/A é parte naqueles autos.

É certo que liminar concedida em Medida Cautelar suspendeu a execução da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança, o que significar dizer que a empresa Sab Trading estaria impedida de utilizar créditos de IPI para efetuar compensações com débitos de terceiros (Sab Company). Contudo, não poderia a Fazenda Nacional estender os efeitos da liminar para desconsiderar as compensações já realizadas por uma terceira pessoa, que não é parte diretamente envolvida na Ação Rescisória.

A Sab Trading obteve a segurança pretendida 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**. Assim 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, os débitos ora cobrados no auto de infração, encontram-se devidamente extintos, em virtude da existência de coisa julgada do mandado de segurança que sobreveio assegurando o aproveitamento desses créditos nas compensações realizadas. De modo que 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. AGRAVO 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. Entrementes, 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 sequer integra a lide, sendo que nos termos do art. 468 do Código de Processo Civil não pode ser atingida pela sentença judicial (A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas).

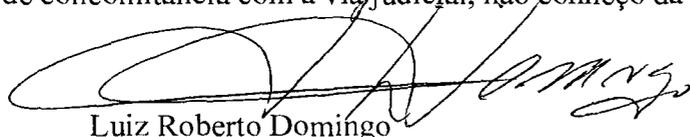
Ressalte-se que, no caso em tela, haveria um litisconsórcio necessário, haja vista que a autorização de compensação com débitos de terceiros traria, obrigatoriamente, para a rescisória a figura do terceiro que adquiriu os créditos. Ocorreu que a Fazenda Nacional não promoveu a Ação Rescisória considerando esse fato, o que, entendo, impede que por *sponte sua* faça valer para o terceiro os efeitos da liminar.

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.

Por mais esse motivo, entendo que houve desconexão entre os fatos e direitos e o ato de aplicação (auto de infração), que implica a nulidade do lançamento.

Considerando que fiquei vencido nas preliminares, e, em especial em relação ao alcance das Medidas Judiciais e liminares aos fatos discutidos nestes autos, a apreciação do mérito fica prejudicada, em face da inexorável aplicação da prevalência da decisão judicial em face da decisão administrativa, motivo pelo qual a apreciação de mérito fica prejudicada, por ser matéria coincidente à discussão judicial.

Diante do exposto, acolho as preliminares apresentadas, e, porque vencido na preliminar de concomitância com a via judicial, não conheço da questão de mérito suscitada.



Luiz Roberto Domingo

Voto Vencedor

Conselheiro Hécio Lafetá Reis - Redator Designado

Serão examinadas neste voto apenas as questões atinentes às preliminares de nulidade do lançamento suscitadas pela Recorrente, a saber: a) de incompetência da autoridade lançadora; b) de nulidade por falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de que trata a Portaria SRF nº 6.087/2005; c) de nulidade por ilegitimidade passiva; d) de nulidade pela falta de motivação do Auto de Infração; e) do trânsito em julgado da sentença judicial definitiva que reconheceu o direito à compensação; e f) da extinção do crédito tributário.

Arguição de incompetência da autoridade lançadora

A previsão contida no § 4º do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21/1997 refere-se aos pedidos de compensação formulados pelos contribuintes interessados, cuja análise fica a cargo da unidade administrativa da jurisdição do titular do crédito.

O presente caso, no entanto, decorre de decisão judicial em sede de Medida Cautelar em Ação Rescisória ajuizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional que assegurou à Autoridade Tributária o direito de proceder ao lançamento com o fim de prevenir a decadência em face da suspensão dos efeitos de decisão judicial anterior que assegurara a compensação de débitos da Recorrente com créditos de terceiros – Crédito-Prêmio de IPI.

Referida decisão teve como destinatário a Autoridade Administrativa da jurisdição do contribuinte Recorrente, cuja atuação se deu nos limites da legislação de regência, tanto no que se refere à operacionalização do lançamento de ofício – lavratura do auto de infração –, quanto à exigência dos impostos incidentes na importação em sua materialidade.



Além disso, não se pode olvidar que, nos termos do art. 9º, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF) –, a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

No âmbito federal, a competência para lavratura de auto de infração é do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, tendo sido essa a autoridade que, no presente caso, procedeu ao lançamento judicialmente autorizado.

Arguição de nulidade por falta de MPF

Quanto ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), trata-se de 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 do Brasil – RFB.

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 dispôs, *verbis*:

“MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 – NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado 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 de declarações e de revisão aduaneira.

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 arguição de nulidade do Auto de Infração em decorrência da inexistência do MPF.



Argüição de nulidade por ilegitimidade passiva

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

Essa matéria se subsume na dicção do art. 42 do Código de Processo Civil. *in verbis*:

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

(...)

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

Constata-se, pelo § 3º acima reproduzido, 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 sob 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.

Portanto, 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), é lícito que o Recorrente figure como sujeito passivo da relação tributária.

Ademais, o procedimento fiscal do qual decorreu a constituição do crédito tributário teve como base autorização judicial e a pessoa jurídica autuada é efetivamente o sujeito passivo da obrigação tributária e faltante no recolhimento dos tributos na importação, razão pela qual não se acolhe a preliminar de ilegitimidade passiva.

Argüição de nulidade por falta de motivação

O 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-prêmio do IPI, o 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 o Recorrente, os Autos de Infração foram lavrados, sim, com o objetivo de prevenção da decadência, nos exatos termos da decisão judicial que autorizou sua lavratura.

A formalização inicial de crédito tributário, englobando a multa de ofício, foi revista pela autoridade administrativa, no exercício de permissão a ela outorgada pelo art. 149, inciso IX, do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, objetiva-se a proteção do contribuinte com a diminuição do crédito tributário total para a sua adequação à legislação aplicável. Como o lançamento efetuado visava à prevenção da decadência, o procedimento adotado pela Delegacia de Julgamento foi no sentido de expurgar a parcela do crédito não cabível no caso, providência essa que em nada prejudicou a integridade da exigência devida, não tendo havido qualquer ônus adicional em desfavor do contribuinte.

Portanto, rejeita-se 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 do lançamento em face da coisa julgada

A coisa julgada se opera quando a sentença se torna imutável e indiscutível para as partes do processo.

Contudo, referida sentença pode conter vícios ou nulidades que inquinam a ordem jurídica com prejudicialidades. Para o saneamento dessa hipotética situação, criou-se a figura da ação rescisória, que nada mais é que um remédio garantidor da estabilidade das relações jurídicas, em face de imperfeições substanciais cujo necessário saneamento supera a segurança jurídica advinda da decisão transitada em julgado.

Enquanto não transcorrido o prazo da ação rescisória, a decisão judicial transitada em julgado não se encontra acobertada pelo manto da Coisa Soberanamente Julgada. Advindo decisão judicial reformadora, no caso sob exame por via de Medida Cautelar em Ação Rescisória, tem-se a suspensão dos efeitos da coisa julgada, sendo assegurado à Fazenda Pública o direito de efetuar os lançamentos autorizados pelo juiz para fins de prevenir a decadência.

Nesse contexto, afasta-se a argüição de nulidade em face da coisa julgada que garantira ao Recorrente a compensação de débitos próprios com créditos de terceiros.

Argüição de nulidade do lançamento em face da extinção do crédito tributário

Nos termos do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional, a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Contudo, essa hipótese não se encontra revestida de uma blindagem tal que lhe assegure o caráter de perpetuidade.



Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a compensação não extingue imediatamente o crédito, situação essa que fica a depender de homologação ulterior.

Advinda a homologação expressa por parte da Fazenda Pública, ainda assim não se está diante de um fato jurídico inatacável, pois, à autoridade administrativa é outorgado o direito de rever de ofício seus próprios atos, precipuamente em face de fatos novos supervenientes aptos a alterar o *status quo ante*.

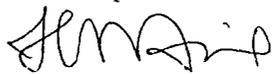
O presente caso, além de se encontrar albergado pela regra contida no art. 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade de revisão do lançamento em face de fato novo superveniente, decorre de decisão judicial autorizativa do lançamento de ofício destinado a prevenir a decadência.

O Poder Judiciário, no exercício do poder a ele outorgado pela Constituição Federal, apreciou questão controversa pendente de pacificação nos tribunais pátrios e autorizou a Fazenda Nacional a efetuar o lançamento de ofício preventivo cujo mérito encontrava-se, e ainda se encontra, pendente de decisão final em sede de Ação Rescisória em trânsito.

Portanto, afasta-se, também, a arguição de nulidade em face da alegada extinção do crédito tributário.

Conclusão

Diante de tudo exposto, e por não ver sustentação nas arguições de nulidade do lançamento trazidas pelo Recorrente, voto por que sejam rejeitadas as preliminares suscitadas.


Hélcio Lafetá Reis 