



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 13603.001068/2006-62
Recurso nº 138.232 Voluntário
Matéria CPMF
Acórdão nº 203-13.068
Sessão de 03 de julho de 2008
Recorrente LONAX INDÚSTRIA BRASILEIRA DE LONAS LTDA.
Recorrida DRJ-BELO HORIZONTE/MG

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/01/2004

NULIDADE. BASE DE CÁLCULO. MOTIVAÇÃO.

Não há que se falar em nulidade por falta de motivação da base de cálculo da exação cobrada no auto de infração, quando os valores perseguidos pela Administração Fiscal são oriundos de informações prestadas pelo próprio contribuinte e assim indicadas no lançamento.

**MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO. 150% PARA 75%.
DÓLO.**

Constituindo o dolo elemento essencial para a aplicação da multa qualificada de 150%, necessário que a Administração Fiscal demonstre cabalmente a sua ocorrência, o que não resta configurado na hipótese.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF.
INSTRUMENTO DE CONTROLE.**

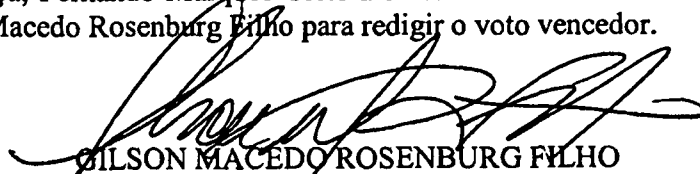
O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: 1) em rejeitar as preliminares de nulidade da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, no que se refere à falta de motivação da base de cálculo; e b) por maioria de votos, em relação à irregularidade no MPF complementar para o ano de

2003. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (Relator) e Fernando Marques Cleto Duarte; e II) no mérito, deu-se provimento parcial, nos seguintes termos: a) por maioria de votos, para reduzir a multa de 150 para 75%. Vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso no sentido de que toda a receita auferida pelo contribuinte constitui a receita da sociedade, fazendo parte da base de cálculo da exação. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designado Gilson Macedo Rosenberg Filho para redigir o voto vencedor.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO
Presidente e relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão da DRJ de Campinas - SP, que manteve Auto de Infração lavrado para a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF (fls. 23/54), relativo a fatos geradores ocorridos entre setembro de 1999 e novembro de 2001.

A decisão recorrida foi vazada nos seguintes termos, *verbis*:

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Período de apuração: 29/09/1999 a 07/11/2001

Ementa: DECADÊNCIA. CPMF. PRAZO. O prazo decadencial da CPMF é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Informada à Administração Tributária a falta de retenção/recolhimento da contribuição correta a formalização da exigência, com os acréscimos legais, contra o sujeito passivo na sua qualidade de responsável supletivo pela obrigação.

Lançamento. ação judicial. multa de ofício. Cabimento.

É cabível a multa de ofício nos lançamentos de crédito tributário cuja exigibilidade não estiver suspensa nos termos do art. 151, IV e V do CTN.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

JUROS DE MORA .TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não suspende a fluência dos juros moratórios, que nos termos da Lei nº 9.065, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Inconformada, vem a contribuinte no seu Recurso Voluntário de fls. 196 a 225 alegar, preliminarmente, nulidade do Auto de Infração por incompetência da Receita Federal para lançar a CPMF, que na sua ótica teria sido conferido às instituições financeiras por força dos arts. 44 e 45 da MP nº 2.158-35 de agosto de 2001.

Ainda em preliminar, sustenta a decadência de parte do crédito tributário, mais precisamente cujos fatos geradores ocorreram entre 01.09.1999 a 06.10.2000, vez que teve ciência do Auto de Infração em 07.10.2005.

No mérito aduz que a Emenda Constitucional nº 21, que reintroduziu a hoje extinta CPMF, não observou o processo legislativo posto no art. 74 da Constituição Federal, o que fatalmente retirar-lhe-ia o substrato constitucional da contribuição.

Também sustenta a inconstitucionalidade da prorrogação da Lei nº 9.539 de dezembro de 1997, que não poderia ir de encontro ao seu próprio texto, que fixava a sua vigência em 12 meses, e ao art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ainda em sede de arguições de inconstitucionalidade, aponta ofensa aos arts. 195 e 154 da Constituição, violação ao princípio da segurança jurídica e encerra sua insatisfação recursal deduzindo ser ilegal a cobrança de juros de mora e multa de ofício, por entender que à época vigia liminar que suspendia a exigibilidade do crédito.

À Tribuna, a patrona Mary Elbe Queiroz reitera a questão da decadência e traz novos argumentos, mas que por serem questões de ordem pública precisam ser analisados, quais sejam: 1) não atendimento a requisitos essenciais da Lei nº 9.784/1999; 2) lançamento contrário aos Atos Declaratório SRF nº 33/2000 e SRF nº 45/2000, 3) erro na identificação do sujeito passivo; 4) falta de motivação do lançamento, que dificultaria a identificação da CPMF lançada e a origem dos respectivos valores; 5) erro na apuração da base de cálculo; 6) inexistência de prova para ocorrência dos fatos que embasam os autos, com a conseqüente; 7) impossibilidade de inversão do ônus da prova para o contribuinte.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Relator

O recurso preenche os seus requisitos de admissibilidade, razão pela qual passo a apreciar isoladamente cada uma das matérias impugnadas.

1- Preliminar: Nulidade por Ausência de Mandado de Procedimento Fiscal Específico.

Inicialmente, vem o contribuinte aduzir que o período de apuração de fevereiro a dezembro de 2003 estaria ser excluído do Auto de Infração, haja vista o MPF inicial que se referia aos períodos de 01/2002 a 12/2003 se referir exclusivamente a IPI e os MPFs complementares, inclusive o que trata de COFINS, referirem-se exclusivamente ao ano de 2004.

Acolho a pretensão do Recorrente neste tocante.

Sendo o lançamento tributário ato administrativo plenamente vinculado, deve o agente competente estabelecer as balizas do período fiscalizado e o objeto da fiscalização.

Tal obrigação foi realizada apenas parcialmente. Inicialmente o MPF abrangia o período 2002/2003, exclusivamente para o IPI. Por força das verificações obrigatórias, viu-se a necessidade de se fiscalizar outros períodos e outros tributos.

Daí a emissão de 3 MPFs complementares (fls. 02/04), o primeiro para o não de 2004, relativo a IPI e COFINS, o segundo, também para 2004, para PIS e COFINS e, o terceiro, para 2003, exclusivamente para PIS.

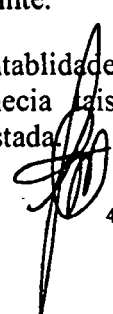
Ora, a própria emissão de MPF complementar, inclusive em relação ao período 2003, mas só para o PIS, comprova a necessidade de balizamento do ato administrativo do lançamento. A ausência de MPF complementar específico para a COFINS do ano de 2003, assim, não se justifica.

Pelo exposto, acolho a preliminar para excluir do auto de infração o período de 2003 por ausência de Mandado de Procedimento Fiscal complementar específico para este período no tocante à COFINS.

2 – Preliminar: Falta de Motivação da Base de Cálculo.

Neste tocante não assiste razão à Recorrente. Como se extrai da “Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) (fls. 09), o Auto de Infração se assenta no Livro Razão do Contribuinte, ou seja, em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Assim, os valores ali indicados foram extraídos da própria contabilidade da empresa, razão pela qual não se pode alegar que a Recorrente desconhecia tais números/informações, porque todos foram obtidos de informações por ela própria prestada.



Assim, rejeito a presente preliminar.

3 – Preliminar: Multa Qualificada de 150%

Quanto a aplicação da Multa Qualificada, o Auto de Infração assim se refere aos motivos que ensejaram tal apenamento:

“Durante o procedimento de verificações obrigatórias constatamos que a empresa apurou débitos de COFINS em sua escrituração relativos aos períodos de apuração relacionados abaixo, conforme se pode ver cópias do Diário acostadas às fls. 39/51, mas não pagou, parcelou ou declarou tais importâncias ao Fisco Federal, tendo, ao contrário, deixado de informar ou informado nas DCTF entregues importâncias muito inferiores às devidas, razão pela qual estamos qualificando a multa aplicada em face da prestação de informações falsas”. (fls. 09).

Data vênua, entendo que a simples demonstração entre os valores escriturados e os efetivamente pagos não são suficientes para se comprovar o dolo que é pressuposto essencial para a aplicação da multa qualificada.

Nesse sentido faço minhas as eminentes palavras do Conselheiro Emanuel Dantas de Assis, que em caso análogo assim se posiciona, verbis:

Para qualificação da penalidade carece seja comprovada, por parte da fiscalização, a existência de dolo, a caracterizar a sonegação, a fraude ou o conluio.

É que nas infrações qualificadas o dolo deve ser demonstrado pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após referir-se à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:¹

O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentra razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.



transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

(...)

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposos da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática" (Processo nº : 11516.001678/2002-96. Recurso nº : 138.280)

Assim, entendo deva a multa ser reduzida ao patamar básico de 75% por ausência de demonstração de dolo.

4 – Mérito Alargamento de Base de Cálculo.

No julgamento dos Recursos Extraordinários n.s 357950, 390840, 358273 e 346084, o Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da lei n. 9.718/98 que instituiu a receita bruta como base de cálculo para o PIS e a COFINS.

Hoje, decisões plenárias do STF, mesmo que em sede de controle difuso, são passíveis de serem aplicadas nesta instância administrativa, nos termos do atual Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Isto porque, visando prestigiar os nobres princípios da celeridade e segurança jurídica, além de buscar diminuir a litigiosidade das pretensões envolvendo a Fazenda Nacional, o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, através da Portaria MF n. 147, de 25 de junho de 2007, introduziu a possibilidade deste Tribunal Administrativo aplicar às lides que lhe são submetidas decisão do Supremo Tribunal proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, desde que seja oriunda do Pleno da Suprema Corte.

Tal inovação veio prescrita no art. 49, parágrafo único, inc. I do novo Regimento, *verbis*:

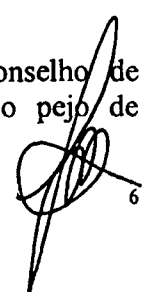
Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(...)(original sem destaque)

Ressalte-se que o dispositivo acima não está deferindo ao Conselho de Contribuintes a competência de afastar a aplicação de norma cogente sob o pejo de



inconstitucionalidade, o que não seria possível por força a separação dos Poderes Constituídos, nos termos, inclusive, da jurisprudência sumulada deste Conselho.

Na hipótese, o afastamento da norma tida como inconstitucional foi realizada por quem tem competência institucional para tanto, no caso o Supremo Tribunal Federal. O novo Regimento apenas autoriza a aplicação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade havida pelo Pleno do STF aos casos submetidos ao Conselho de Contribuintes.

E que não se alegue que a decisão plenária do Supremo Tribunal mencionada no art. 49, p. único, I do Regimento se refere apenas a decisão oriunda do controle concentrado de constitucionalidade, cujos efeitos são notoriamente *erga omnes* e vinculantes.

Tal interpretação era possível apenas sob a égide do antigo Regimento do Conselho de Contribuintes, que no seu revogado art. 22-A – o qual este relator sempre se curvou – mencionava expressamente o controle concentrado ou, em caso de controle difuso, apenas após a edição de Resolução pelo Senado Federal, como sendo as hipóteses em que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do STF atingiam este Tribunal Administrativo.

Para demonstrar a evolução introduzida pelo novo Regimento e lastrear a necessária interpretação histórica que exige o caso, pede-se vênica para transcrever de forma comparativa o antigo e o novo Regimento, *verbis*:

Regimento Interno Revogado Regimento Interno Atual:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

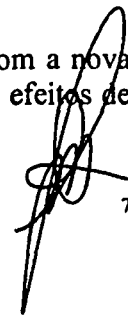
(...) Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(...)

Assim, na ótica deste julgador não há outra interpretação possível com a nova redação, isto é, hoje *deve* o Conselho de Contribuintes nos seus julgados aplicar os efeitos de



declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Pleno do Supremo, independentemente de tal decisão ser oriunda do controle concentrado ou difuso.

Ressalto que é um *dever* do Conselho dos Contribuintes porque interpretação divergente significa - *contraditoriamente* - afastar por inconstitucionalidade o novo Regimento, o que não permite o *caput* do multicitado art. 49 e, repita-se, a própria jurisprudência sumulada deste Tribunal.

Por fim, registre-se que o entendimento aqui desenvolvido é absolutamente harmônico com os dispositivos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais.

Isto porque, o referido Decreto, no parágrafo único do seu art. 4º, determina que o julgador administrativo afaste lei, tratado ou ato normativo federal declarado inconstitucional pelo Supremo, nos seguintes termos:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (original sem destaque).

Vê-se, assim, que não há antinomia entre o Decreto n. 2346-97 e o novo Regimento. Pelo contrário, eles se harmonizam, já que a norma acima mencionada não exige o controle concentrado, assim como não o faz o novo art. 49 do Regimento.

Ressalte-se, ainda, que o presente entendimento está de acordo com o prestigiado na sessão de outubro de 2007 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que pela primeira vez tratou da aplicação do novo Regimento Interno justamente em julgamento referente ao alargamento da base de cálculo da COFINS.

Por todo o exposto julgo parcialmente procedente o presente Recurso Voluntário para que seja expurgado do Auto de Infração o período de 2003, por falta de Mandado de Procedimento Fiscal complementar, para que seja reduzida a multa para 75%, devendo a base de cálculo da contribuição excluir receitas outras quem não o faturamento da contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Relator-Designado

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FUNÇÃO DE VÍCIOS APONTADOS NOS MPF: REJEIÇÃO

A discordância em relação ao voto do ilustre relator restringe-se em acatar a preliminar de nulidade por um possível vício no Mandado de Procedimento fiscal (MPF).

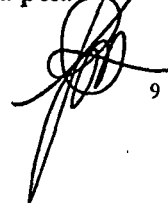
O recorrente afirma que *“Demonstrada a ilegalidade do ato administrativo, deve o auto de infração ser declarado nulo, por não ter observado o procedimento legal previsto (princípio da legalidade estrita), especialmente por nunca ter havido Mandado de Procedimento Fiscal, no que se refere ao objeto fiscalizado, qual seja, a COFINS no período de 02/2003 a 12/2003, configurando, por parte do Auditor Fiscal responsável, verdadeiro desvio de poder e de finalidade do ato administrativo.”*

Tal vício, ainda que existente conforme relatado na peça recursal, não seria suficiente para acoimar de nulo o Auto de Infração. Também não acarreta qualquer cerceamento do direito de defesa, não configura as hipóteses do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 e nem constitui ofensa a qualquer dispositivo da Lei nº 9.784/99.

É que o MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário.

Sendo o MPF instrumento de controle da atividade fiscal, as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas. Por outro lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 - que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela MP nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002.


9

O art. 196 do CTN está assim redigido:

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

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

A Lei nº 10.593/2002, por sua vez, bem como as MP retrocitadas, dispõem sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art 6º dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável, em caráter privativo, pelo lançamento tributário.

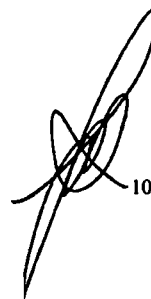
A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, cabe destacar que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido cabe trazer à colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

"É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.



10

Portanto, com o devido respeito, ousar afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas, exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento."

Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão 201-76927, Recurso nº 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade quanto à matéria relativa ao MPF. Observe-se:

"De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

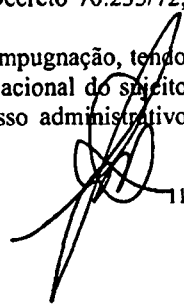
E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário"². E o procedimento de fiscalização³, constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal⁴, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio

² Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

³ O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

⁴ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.



para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

Como leciona WEIDA ZANCANER⁵, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, "a convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto". A meu sentir, não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁶.

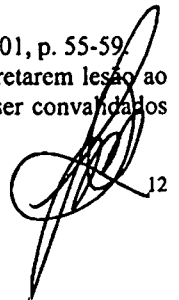
A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regule o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o "ato de ofício" a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não deflue da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal atuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo.

⁵ Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

⁶ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: "Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração".



12

Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada."

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuidos em norma administrativa. Do retrotranscrito, não identifico na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente."

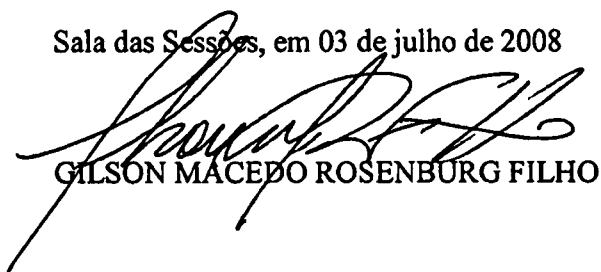
Por fim, cabe ressaltar que no âmbito da Secretaria da Receita Federal nenhuma norma infralegal contém o comando inserto no art. 28, III, da Portaria MPAS nº 357, de 17/04/2002, segundo o qual é nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

"Art. 28 – São nulos: [...]"

III – o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF; [...]" (grifou-se)

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO