



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	13876.001176/2003-82
Recurso nº	203-126.772 Especial do Procurador
Matéria	Cofins
Acórdão nº	02-02.899
Sessão de	28 de janeiro de 2008
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ARJO WIGGINS LTDA

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2002, 31/05/2002, 30/06/2002

Ementa: NULIDADES. AUSÊNCIA DE MPF.

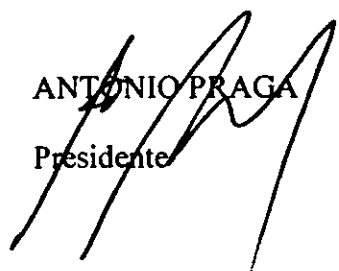
A eventual irregularidade na emissão do MPF não induz a nulidade do ato jurídico praticado pelo auditor fiscal, pois o MPF é mero instrumento de controle da atividade fiscal e não um limitador da competência do agente público.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, para determinar o retorno dos autos à câmara recorrida para análise do mérito, vencidos os Conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez Lopez, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Leonardo Siade Manzan e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO PRAGA
Presidente





ANTONIO CARLOS ATULIM

Relator

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2008

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Antonio Carlos Atulim, Antonio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez Lopez, Emanuel Carlos Dantas de Assis (Substituto convocado), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Misael Lima Barreto, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Ausentes justificadamente os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Dalton César Cordeiro de Miranda.



Relatório

Trata-se de auto de infração notificado ao sujeito passivo em 23/09/2002 para exigir a Cofins em razão da insuficiência de recolhimento nos períodos de apuração de janeiro, maio e junho de 2002, cuja exigibilidade encontra-se suspensa em razão de liminar concedida na ação de Mandado de Segurança, processo judicial nº 1999.61.10.003242-1.

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário por meio do Acórdão nº 203-10.261 (fls. 524/532), no qual ficou decidido que é nulo, por vício formal, o procedimento de fiscalização que não esteja devidamente acobertado por Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 534/537) com fulcro na contrariedade à lei prevista no art. 32, I, da Portaria MF nº 55/98, alegando, em síntese, que a decisão contrariou expressamente a letra da lei, de vez que a fiscalização não se encontrava desacobertada de MPF e a autoridade fiscal é vinculada à lei, a qual dispõe ser a atividade do lançamento vinculada e obrigatória. O conhecimento do fato gerador obriga a autoridade fiscal proceder ao lançamento, sob pena de punição funcional. As consequências decorrentes de equívocos na redação do MPF ou de sua apresentação extemporânea ao contribuinte é meramente problema interno do Órgão, não afetando o lançamento. O MPF é apenas controle interno, não se sobrepondo ao lançamento em si. Entendimento contrário leva ao cúmulo de se sobrepor uma portaria da SRF à lei complementar, o CTN. Esse Estatuto não condiciona a atividade fiscal a procedimentos internos. O descumprimento de norma interna tem como única consequência a punição funcional, nunca a anulação de um lançamento fiscal. A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é no sentido de o MPF ser mero instrumento de controle interno, não podendo restringir ou inibir a atividade fiscal. Descabe anulação de qualquer lançamento tributário – ínfimo ou grandioso – com base na extemporaneidade da lavratura do auto de infração ou por equívocos de denominação.

O recurso foi admitido por meio do Despacho nº 203-007 (fls.541).

Regularmente notificado, o sujeito passivo apresentou contra-razões alegando, sucintamente, a procedência dos argumentos contidos no voto vencedor que considerou irregular o procedimento da fiscalização. Que parte da doutrina considera como condição de validade o prévio conhecimento pelos contribuintes das medidas que a Administração Fazendária irá contra ele tomar, inclusive no que diz respeito à formalização do lançamento tributário. Os procedimentos formais adotados pela fiscalização afrontaram as disposições da Portaria SRF nº 3.007/2001. A alegação posta no recurso de que o descumprimento de norma interna resulta somente em punição formal dos responsáveis mas nunca em anulação de um lançamento fiscal é incoerente, na medida em que a obrigatoriedade da conduta não pode resultar em punição quando o agente age em conformidade com ela, não podendo uma conduta ser obrigatória e proibida ao mesmo tempo. Equívoco das premissas adotadas no recurso. O ato do lançamento tem por pressuposto, além da ocorrência do fato gerador a existência de procedimento de fiscalização que respeite os direitos do contribuinte contra o arbítrio do Poder Público. A conduta do fisco deve ser regulada conforme estabelecem os arts. 194 e 196 do CTN. Dever de observância da legislação tributária pelos agentes fiscais, no que diz respeito à competência e poderes em matéria de fiscalização. Reporta-se a trechos do voto vencedor para reafirmar a importância do MPF como pressuposto de validade do lançamento de ofício. Aduz



que o art. 194 combinado com os artigos 196, 96 e 100, I, do CTN estabelecem que todas as normas legais e regulamentares devem ser atendidas sob pena de nulidade do ato administrativo de lançamento. Descumprimento dos termos do art. 5º da Portaria SRF nº 3.007/01 pela não emissão do MPF-Especial, único cabível para continuidade do procedimento, estando descumpridos os pressupostos para aplicação do MPF-Especial. Descumprimento do prazo de cinco dias para emissão do MPF-Especial. Cita a doutrina para reforçar a tese de inexistência de fungibilidade entre as espécies de MPF, servindo cada qual para o respectivo propósito. O MPF constante dos autos outorgou poderes para a fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados e a autuação refere-se à Cofins. Conclui-se que o agente fiscal não detinha qualquer competência (sic) para fiscalização e lançamento neste caso, o que a torna nula. Cita precedentes dos Conselhos de Contribuintes onde, num deles, é afirmado que a competência para a constituição do crédito tributário é exclusiva do AFRF por força de lei mas que o exercício depende da autorização conferida pelo MPF. Conclui que a fiscalização não tinha poder para fiscalizar a Cofins e nem os períodos de apuração autuados.

Do exposto requer seja mantido incólume o acórdão proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no que tange a nulidade do lançamento por irregularidade do MPF. No caso de não ser mantida a decisão como proferida, os autos devem ser remetidos à Câmara Julgadora para análise dos demais argumentos de defesa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O objeto deste recurso é apenas e tão-somente a questão da nulidade, por vício formal, do procedimento fiscal por irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal.

O controle administrativo-gerencial do servidor investido em cargo público para a prática de atos de fiscalização que visam o controle tributário do administrado e a atividade assim desenvolvida não se confundem. O Mandado de Procedimento Fiscal enquanto ato administrativo-gerencial destina-se ao controle gerencial dos agentes competentes à prática do ato administrativo tributário e a isso estão limitados, sob pena de atos administrativos, complementares de normas hierarquicamente superiores, extrapolarem o comando que regulamentam, inserindo limites ao exercício da competência tributária (e não administrativa) atribuída por lei.

Os princípios que informam o Direito Tributário inserem-se no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional da Constituição da República. Dali é remetida para a lei complementar a competência para expedição das diversas regras que por sua vez irão construir e delimitar os meios e os limites para obtenção de recursos pelo Estado para cumprimento de sua finalidade enquanto sujeito ativo da relação jurídica tributária, protegida e concretizada pelas atividades administrativas de arrecadação e fiscalização de tributos.

A norma complementar vigente, veiculada pela Lei nº 5.172, de 16.03.1966, por sua vez, utiliza, de forma equívoca, o termo "autoridade administrativa" para atribuir competências. Entretanto, quando cuida da competência para efetuar o lançamento tributário é irrefragável que a seqüência de procedimentos ali descritos refere-se ao agente fiscal, bem como de quem seja a responsabilidade funcional na eventual esquivia da prática do ato administrativo do lançamento quando conhecida a infração à legislação tributária.

Comporta salientar, no que toca à ciência do MPF, que a necessidade de cientificar o contribuinte por meio desse instrumento da atividade desenvolvida pelo fisco prende-se tão somente a questões relacionadas à sua segurança contra pseudo-ações fiscais cuja recorrência impôs sua criação. Assim, o contribuinte pode, por precaução, praticar as medidas que julgar pertinentes para sua segurança durante o procedimento de fiscalização, enquanto não lhe for apresentado o MPF correspondente.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*in*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*: aspectos relativos à competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal e sua função de servidor de Estado. Brasília: Unafisco Sindical, 2002.) emitiu parecer acerca da competência e validade do ato de lançamento tributário e assim se manifestou:

Em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Por sua vez, a Medida Provisória n.º 2.175-29, de 24/08/2001, define, no art. 6º, as atribuições privativas do Auditor-Fiscal da Receita Federal, incluindo entre elas a de “constituir, mediante lançamento, o crédito tributário”.

A portaria SRF n.º 3.007, de 26/11/2001, indica as autoridades competentes para emitir o MPF (art. 6º) e os dados que devem conter os MPFs, inclusive os dados identificadores do sujeito passivo, a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), o prazo para a realização do procedimento fiscal (art. 7º); fixa os prazos máximos de validade dos MPFs, com possibilidade de prorrogação (art. 12 e 13); a previsão de indicação de outro auditor-fiscal quando o indicado no MPF não concluir o procedimento fiscal nos prazos indicados nos artigos 12 e 13 (art. 16).

A primeira observação a fazer é no sentido de que a competência para a realização dos procedimentos fiscais é privativa dos Auditores-Fiscais nos termos do artigo 8º da Medida Provisória n.º 2.175-29, já analisada, e da legislação tributária também já mencionada. Como também é de sua competência privativa a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário.

Sendo sua a competência, por força de lei, não há fundamento legal para a sua limitação por meio de portaria da Secretaria da Receita Federal. Certamente não há impedimento a que as autoridades indicadas na portaria emitam o MPF quando tiverem conhecimento de fatos que devam ser objeto de fiscalização ou de diligência. Mas essa possibilidade não pode limitar ou impedir a iniciativa de cada Auditor-Fiscal para o exercício das atribuições que são inerentes ao seu cargo e cuja omissão pode caracterizar ilícito administrativo, civil e até criminal. (...).

A medida disciplinada pela Portaria SRF n.º 3.007/2001 pode ser um elemento a mais no sentido de aperfeiçoamento da fiscalização; mas não pode reduzir, impedir ou limitar a iniciativa própria do Auditor-Fiscal, sob pena de infringência às normas legais que definem as suas atribuições.

Note-se que, entre as autoridades mencionadas no artigo 6º da referida portaria para emitir o MPF, a maior parte delas desempenha função de direção (Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira, Superintendente da Receita Federal), o que permite inferir que não exercem função de fiscalização e dependerão, em muitos casos, da informação de seus subordinados para tomar a iniciativa de emissão do MPF.

Assevera o caráter moralizador do MPF na medida em que impõe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal - AFRF o exercício da atividade de fiscalização sem desvio de conduta.

Em uma de suas primeiras conclusões na análise da matéria pondera acerca de ser contrário ao “bom-senso e a razoabilidade dos atos normativos exigir que o servidor dependa de determinação de autoridade superior para desempenhar atribuição que lhe é outorgada por lei”. (p. 48)

Reporta-se ao artigo 3º da Lei nº 8.112/90 – Estatuto dos Servidores Públicos, para buscar o conceito de cargo público como sendo um conjunto de atribuições e responsabilidades. E que, uma vez criado o cargo por lei é ela quem define tal conjunto.

Escorando-se em outros administrativistas de escol como Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Melo, a professora Maria Sylvia reafirma, com as palavras de Hely Lopes Meirelles, que a competência administrativa, sendo um requisito de ordem pública, é intransferível e improrrogável pela vontade dos interessados.

No final conclui que o Auditor-Fiscal tem o dever irrenunciável de exercer todas as atribuições próprias de seu cargo, por força de lei, não podendo depender de decisão de autoridades superiores nem sofrer qualquer tipo de limitação.

Relativamente às consequências a que estão sujeitos os auditores fiscais pela inobservância dos preceitos legais atinentes ao cargo, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, afirma que:

A omissão no desempenho de suas atribuições caracteriza improbidade administrativa, conforme artigo 11, inciso II, da Lei nº 8429, de 2.6.92. Além disso, estará cumprindo ordem manifestamente ilegal se for impedido ou limitado no exercício de suas atribuições com base em MPF emitido em desacordo com a lei.

Os atos infralegais que disciplinam o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias da Secretaria da Receita Federal - 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 Código Tributário Nacional - CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois Medida Provisória nº 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela Medida Provisória nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002.

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 Medidas Provisórias acima citadas, 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.

À luz destas considerações, está claro que a interpretação que enxerga o MPF como instrumento de limitação da competência do agente fiscal está na contramão dos arts. 142 e 196 do CTN; da Lei nº 10.593/2002 e da melhor doutrina administrativista nacional.

Esta argumentação já seria mais do que suficiente para sustentar o provimento do recurso da Fazenda Nacional.

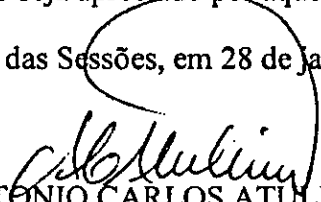
Contudo, vale registrar em caráter subsidiário que a meu ver não houve nenhuma irregularidade no caso concreto, pois o início do procedimento fiscal sem amparo em MPF tem respaldo no art. 5º da Portaria SRF nº 3007/2001.

O referido dispositivo prevê que quando se verifica a prática de infração à legislação tributária, o auditor fiscal poderá iniciar o procedimento e no prazo de cinco dias solicitar a emissão de um MPF Especial.

Foi exatamente o que ocorreu no caso concreto. O procedimento fiscal foi iniciado por meio do termo de ciência e solicitação de documentos de fl. 7 no dia 07/01/2002 e o MPF foi emitido no dia seguinte, em 08/01/2002, contemplando não só a fiscalização do IPI, mas também as verificações obrigatórias nos últimos cinco anos e consignando expressamente o art. 5º da Portaria SRF nº 3007/2001.

Desse modo, com base na fundamentação acima, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional para reformar o acórdão recorrido e determinar o retorno do processo à Terceira Câmara do Segundo Conselho para que o recurso voluntário seja apreciado por aquele colegiado.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM

