



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>28 / 04 / 06</u> VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC
Interessada : Cooperativa Central Oeste Catarinense

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.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO NÃO CARACTERIZADA. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ANULADA. Não caracterizada a nulidade do lançamento, anula-se o processo desde a decisão de primeira instância, inclusive, com devolução à instância *a quo* para que aprecie a impugnação.

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício para anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Leonardo de Andrade Couto apresentará declaração de voto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>13 / 09 / 05</u>



Processo nº : 13982.001174/2001-14

Recurso nº : 122.099

Acórdão nº : 203-09.784

Recorrente : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de janeiro de 1998 a dezembro de 2000.

Trata-se de recurso de ofício. Por meio do Acórdão DRJ/FNS de nº 1.368, de 06 de setembro de 2002 os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgaram nulo o lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2000

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - Afora as exceções expressamente previstas na legislação, é nulo o lançamento que se pauta em ação fiscalizatória efetuada ao desabrigo de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

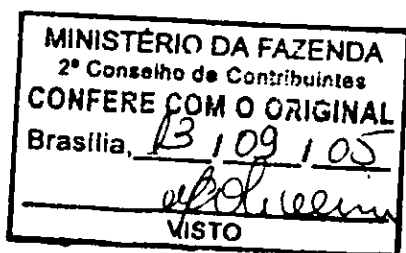
Em apertada síntese, entendeu a Primeira instância existirem irregularidades no MPF, eis que o procedimento de ofício foi instrumentado pelos mandados de procedimento fiscal às folhas 01 a 09. Por esses documentos foi demandada, inicialmente, a realização de fiscalização relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (mais especificamente para a verificação de eventuais créditos passíveis de ressarcimento, como evidenciado pela sigla "IPIR" lá aposta), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997. Posteriormente, sucederam-se oito MPF-C (mandados de procedimento fiscal complementar), destinados quase todos à prorrogação do prazo de validade do MPF originário; a exceção é o MPF-C à folha 05, lavrado em 29/08/2001, que serviu à inclusão de mais dois períodos de apuração: 1999 e 2000.

Que, havia autorização expressa para a abertura de procedimento fiscal vinculado ao IPI (ressarcimento), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000, e não especificamente à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS. E em relação a período-base de 1998, inexistência de MPF.

Que, concluiu a primeira instância, o auto de infração padece de vício insanável – posto que efetuado ao desabrigo de MPF válido -, o que impõe a declaração de sua nulidade, nos termos dos artigos 59, I, e 61 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

A autoridade de primeira instância recorre de ofício ao Segundo Conselho de Contribuintes, conforme determinado pelo inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

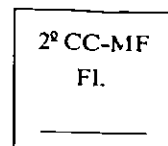
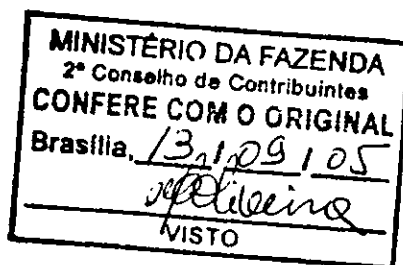
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Conforme relatado trata-se de recurso de ofício.

A matéria, pela qual admito que no passado, por falta de um estudo mais aprofundado, levou-me a registrar entendimento diverso ao aqui exposto, diz respeito às irregularidades no MPF e seus efeitos no lançamento fiscal.

Segundo alguns autores, dentre os quais ROQUE ANTONIO CARRAZZA e EDUARDO D. BOTALLO¹ o Mandado de Procedimento Fiscal é formalidade imprescindível para a validade da autuação fiscal. Nesse sentido:

"... o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando "ordem específica" para a instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, dos "procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições" administrados pela SRF. A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos "procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF". Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tísnam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.

Partindo da denominação que lhe foi cuidadosamente atribuída pelo Senhor Secretário da Receita Federal quando da sua criação, de pronto é possível acenar que mandado traduz uma determinação de fazer, uma ordem exteriorizada por autoridade hierarquicamente superior a um subordinado.

Diante do acima registrado, peço vênha para reproduzir e adotar como se minhas fossem as oportunas razões de decidir da autoridade julgadora de primeira instância. Senão vejamos:

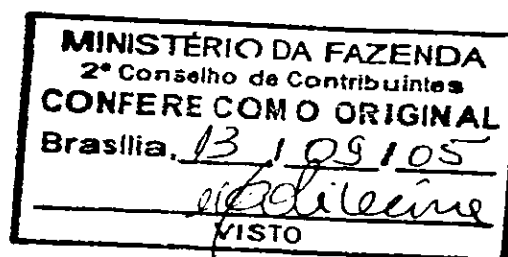
" Muito embora não tenha a contribuinte, em sua impugnação, levantado qualquer objeção à ação fiscal em relação aos seus aspectos formais (notadamente quanto à regularidade do Mandado de Procedimento Fiscal que pretensamente instrumentou o procedimento de ofício), impõe-se que se aprecie a questão de ofício em razão do princípio da estrita legalidade dos atos administrativos, como ao final deste voto se explicitará.

Como dos autos se infere, o procedimento de ofício de que se está aqui a tratar foi instrumentado pelos mandados de procedimento fiscal às folhas 01 a 09. Por estes documentos se percebe que foi demandada, inicialmente, a realização de fiscalização

¹ (Carrazza, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo D. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade, Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços, maio de 2002. nº 80. p. 104).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (mais especificamente para a verificação de eventuais créditos passíveis de ressarcimento, como evidenciado pela sigla "IPIR" lá aposta), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997. Posteriormente, sucederam-se oito MPF-C (mandados de procedimento fiscal complementar), destinados quase todos à prorrogação do prazo de validade do MPF originário; a exceção é o MPF-C à folha 05, lavrado em 29/08/2001, que serviu à inclusão de mais dois períodos de apuração: 1999 e 2000.

Tem-se, assim, que havia autorização expressa para a abertura de procedimento fiscal vinculado ao IPI (ressarcimento), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000.

Ocorre que, como do conteúdo das peças carreadas ao processo se constata, tem-se aqui não um procedimento associado à fiscalização do IPI, mas de exação distinta, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; e mais, tem-se procedimento fiscalizatório e exigência fiscal formalizados em relação a período-base não contemplado nos MPF, qual seja o de 1998.

Que repercussões têm estas irregularidades sobre a validade tanto do auto de infração quanto do procedimento de ofício que o consubstancia? À resposta desta pergunta é que se destinam as linhas seguintes deste voto.

Como se sabe, desde a edição da Portaria SRF n.º 1.265, de 22/11/1999 (com produção de efeitos a partir de 01/12/1999, ex vi de seu artigo 22), os procedimentos de ofício conduzidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal demandam a prévia emissão de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, como se depreende do caput do artigo 2.º da citada Portaria:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal - AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

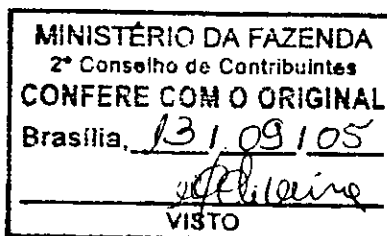
O dispositivo é claro: o procedimento é executado em nome da SRF e instaurado mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. A conclusão primeira que se pode extrair deste comando é a de que se está diante de uma verdadeira regra de atribuição de competência aos Auditores Fiscais da Receita Federal. Aqui está a verdadeira natureza jurídica do MPF. Por meio dele integraliza-se a competência do AFRF para a execução de uma ação fiscal concreta, posto que à atribuição genérica insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN é somada a competência específica transferida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária para a execução de uma atividade previamente selecionada por via do planejamento institucional.

Tal natureza desqualifica a idéia de que o MPF seria, a exemplo das antigas Fichas Multifuncionais - FM, instrumento de controle interno da Administração Tributária, e que sua falta, ou sua emissão irregular, nenhuma repercussão concreta teria sobre o lançamento que pretensamente instrumentaria. Pelo contrário, o MPF é, sim, instrumento de legitimação da atuação do AFRF, que sem ele fica impossibilitado de agir concretamente. Tal ponto de vista fica corroborado pela manifestação do próprio Poder Executivo Federal - ente responsável pela criação do MPF - que, na Mensagem n.º 11, de 09/01/2001, ao justificar o veto presidencial a um dos dispositivos de uma lei em tramitação, assim expôs:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
Fl.

[...]

Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.

Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal –MPF, por meio da Portaria SRF n.º 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.

[...] (Grifou-se)

Como se percebe, a caracterização do MPF como uma das fontes de competência dos AFRF deflui não apenas da ordem jurídica, mas também da própria intenção expressa de forma literal pelo Poder Executivo Federal. Ao enfatizar a importância do MPF na relação entre Administração e contribuinte e ao destacar que sua emissão não compete ao agente encarregado de sua execução, não está o Poder Executivo atribuindo-lhe mera relevância interna corporis, mas status de uma verdadeira garantia ao contribuinte, o que repercute, na esfera das atribuições dos agentes fiscais, na forma de uma inquestionável delimitação de competência. Não seria razoável imaginar o uso da adjetivação “marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes” para fins de caracterização de um mero controle interno.

O teor da importância atribuída pelo Poder Executivo Federal ao MPF não é passível de aferição apenas em face da exposição de motivos acima indicada. Em 10/01/2001, o Presidente da República, ao regulamentar, pelo Decreto n.º 3.724, o artigo 6.º da Lei Complementar n.º 105/2001 (que trata da requisição, acesso e uso, por parte da Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços de instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas), expressamente condicionou a abertura dos procedimentos fiscais à prévia emissão do MPF, como se infere do texto do ato legal:

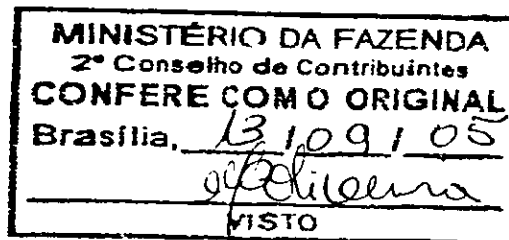
Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
FL.

§ 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.

[...] (grifou-se)

Com tal disposição legal, percebe-se que ter o MPF como mero controle administrativo representaria admitir o fato, inusitado, de que o Presidente da República estaria a imiscuir-se em assuntos relacionados com a mera operacionalização prática das rotinas internas da Secretaria da Receita Federal. A tal, entretanto, não se pode chegar. Quando o chefe do Poder Executivo estabelece a obrigatoriedade da emissão prévia do MPF, o faz, inquestionavelmente, querendo afirmar que o desrespeito a tal comando deve ter como resultado a invalidação do ato administrativo inquinado.

A respaldar a imprescindibilidade da existência de MPF emitido previamente para fins de validação do procedimento está o artigo 20 da Portaria SRF n.º 3.007, de 26/11/2001, ato este que, apesar de editado posteriormente à emissão dos MPF que compõem o presente processo, tem caráter evidentemente interpretativo:

Art. 20. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 2º do art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si. (grifou-se)

Dando consequência prática ao comando legal, há que se concluir, em sentido contrário, que diante da inexistência do MPF não se pode ter por convalidado o procedimento fiscal.

Como exemplo complementar da amplitude assumida pelo Mandado de Procedimento fiscal, tem-se que no âmbito da legislação que rege o contencioso administrativo fiscal do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, está ele, também lá, definido como pré-requisito à instauração de ação fiscal, aparecendo como elemento imprescindível à validação dos procedimentos de ofício; neste sentido, sua ausência é causa de nulidade do lançamento, como se infere do artigo 28 da Portaria MPAS n.º 357, de 17/04/2002:

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)

No âmbito da SRF, a imprescindibilidade do MPF está hoje minudentemente expressa também na Portaria COFIS n.º 28, de 31/05/2002, como se pode inferir da análise dos seguintes dispositivos:

Art. 23. Os procedimentos de fiscalização e de diligência serão realizados a partir de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos da Portaria SRF n.º 3.007, de 2001.

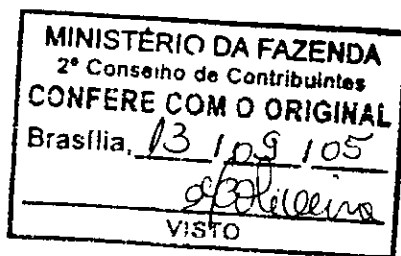
Art. 6º Na execução do procedimento de fiscalização, o AFRF deverá restringir-se ao proposto na operação fiscal, evitando a extensão a outros exames que não guardem relação com os objetivos nela previstos.

Art. 7º Caso o AFRF, no decorrer do procedimento de fiscalização ou de diligência, constate indícios de ilícitos tributários que extrapolem o objetivo original do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
Fl.

procedimento fiscal, imputáveis ao mesmo ou a outro sujeito passivo, deve representar ao seu chefe imediato para avaliação quanto à inclusão em programação.

Parágrafo único. Na hipótese em que o ilícito tributário de que trata o caput, detectado no decorrer de procedimento de fiscalização, seja de constatação imediata e imputável ao mesmo sujeito passivo, o AFRF responsável pela sua execução deverá solicitar a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, nos termos da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, para ampliação de tributo ou período objeto de lançamento de ofício.

Art. 25. A lavratura de Auto de Infração deverá ser efetuada de acordo com o contido no MPF-Fiscalização e seus complementares.

Dos dispositivos transcritos tem-se, assim, os seguintes comandos: (a) procedimentos de fiscalização têm de ser instaurados por via de MPF; (b) a fiscalização deverá limitar-se ao proposto na ação fiscal; (c) havendo indícios de ilícitos que extrapolem os limites iniciais da ação fiscal, deve o AFRF representar ao seu chefe imediato, com o fim de que seja emitido MPF-C que amplie o procedimento em relação ao fiscalizado ou de que seja emitido novo MPF-F para o início de ação fiscal em relação a terceiros; e (d) o auto de infração deve se restringir aos limites do MPF-F e seus eventuais complementares.

Feitas estas digressões, já se pode voltar ao caso concreto que aqui se tem.

Como ao início deste voto se viu, à vista dos MPF juntados às folhas 01 a 09, só detinham os autuantes autorização expressa para a abertura de procedimento fiscal vinculado ao IPI (ressarcimento), em relação aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000. Assim, como a fiscalização aqui discutida refere-se a exação distinta, a COFINS, e estendeu-se a período não contemplado nos MPF (1998), a conclusão é a de que, em princípio, não se pode ter por válido o procedimento fiscal. Diz-se "em princípio", porque a Portaria SRF nº 1.265/99 traz algumas exceções que precisam ser compulsadas a fim de que se verifique se o procedimento aqui discutido não está entre elas.

A primeira exceção é a constante do artigo 9.º da retromencionada Portaria. Lá está expresso:

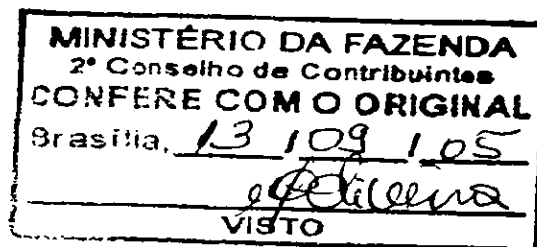
Art. 9.º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

Como se vê, trata o dispositivo da hipótese de se ter infrações formalizadas por decorrência. Neste caso, constatado que a infração diagnosticada em relação a um tributo incluído em MPF regularmente emitido, conforma-se como infração referente a outras exações não incluídas de forma explícita no mandado, há que se ter estas como constantes de forma implícita neste mesmo mandado. O requisito, entretanto, é claro: a caracterização da infração deve se dar com base nos mesmos elementos de prova; havendo necessidade de alguma prova complementar ou específica, a relação de decorrência desaparece e a exação, para ter exigências em relação a ela formalizadas, passa a demandar MPF específico.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
Fl.

Confrontando-se esta primeira exceção com o caso concreto que aqui se tem, conclui-se que não acoberta ela o procedimento fiscal em análise. É que como do auto de infração se infere, não se tem o lançamento da COFINS efetuado como decorrência de procedimento relativo ao IPI ou produzido com base em elementos coletados em ação fiscal específica deste tributo. O que se tem, e isto sim, é uma verdadeira ação fiscal vinculada, em tudo e por tudo, à COFINS, como se conclui das infrações listadas no "Termo de Verificação Fiscal", às folhas 21 a 38:

(a) falta de tributação dos resultados de operações com não cooperados (item 1 do TVF, às folhas 23 e 24);

(b) falta de tributação de resultado obtido com operações não abrangidas pelo ato cooperativo - receitas de aplicações financeiras (item 2, às folhas 25 e 26);

(c) registro incorreto de repasses relativos a compra de insumos junto aos associados, gerando indevidas exclusões das bases de cálculo (item 1.1 do TVF, às folhas 27 e 28);

(d) pagamentos a não associados indevidamente registrados como repasses a associados, gerando exclusões indevidas das bases de cálculo (item 1.2 do TVF, às folhas 28 a 31);

(e) exclusão indevida de valores referentes ao frete pago no transporte de matéria-prima (item 1.3 do TVF, às folhas 31 e 32);

(f) exclusão indevida de repasses a associados referentes a vendas de produtos no mercado externo (item 1.4 do TVF, às folhas 32 e 33);

(g) exclusão a maior da base de cálculo de valor referente a receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado (item 2 do TVF, às folhas 33 e 34);

(h) exclusão indevida de receitas decorrentes do beneficiamento/armazenamento e industrialização da produção ao associado (item 3 do TVF, às folhas 34 e 35);

(i) exclusão a maior de "sobras líquidas apuradas na demonstração do resultado do exercício, após a destinação para constituição da reserva de assistência técnica, educacional e social (RATES) e para o fundo de assistência técnica, educacional e social (FATES) previstos no art. 28 da Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuídas (art. 3.º, IX, da IN SRF n.º 145, de 09 de dezembro de 1999)" (item 4 do TVF, às folhas 35 e 36);

(j) exclusão indevida de valores referentes às vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus no período de novembro de 1999 a dezembro de 2000 (item 5 do TVF, às folhas 36 e 37).

À evidência, pela natureza das infrações percebe-se que não estão elas associadas à imposições relativas ao IPI, nem há nos autos o estabelecimento, por parte da autoridade fiscal, de conexão entre matérias de fato vinculadas a uma eventual fiscalização do IPI e a presente ação fiscal associada à COFINS (ônus este que lhe cabia), razões pelas quais não se pode entender como contemplado pelo artigo 9.º da Portaria SRF n.º 1.265/99 o procedimento aqui apreciado.

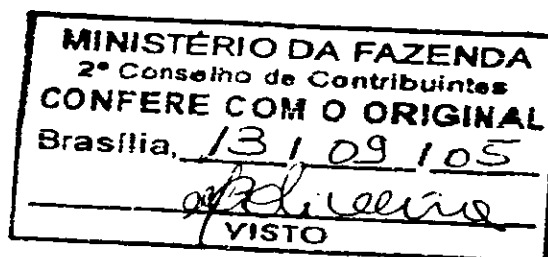
A segunda exceção é a constante do parágrafo 1.º do artigo 7.º da Portaria SRF n.º 1.265/99. De se ver os termos do dispositivo:

Art. 7.º [...]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
Fl.

§ 1.º 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 desta Portaria. (grifou-se)

Está-se aqui diante da figura que se convencionou chamar de "verificações obrigatórias", cuja efetivação prática independe da emissão de MPF especificando o tributo ou contribuição a serem verificados. Tais verificações obrigatórias, assim tratadas como uma rotina de fiscalização, acabaram por ser incorporadas ao texto padrão dos MPF; tanto é assim que o mandado que pretensamente instrumenta o presente procedimento (folha 01), além de definir como âmbito da ação fiscal o IPI nos anos de 1995 a 1997, traz menção expressa à realização das verificações obrigatórias, nos seguintes termos:

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS: Correspondência entre os valores declarados e os valores apurados, pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.

Como se percebe, os limites das verificações obrigatórias são os documentos contábeis e fiscais mantidos pelo sujeito passivo, como tais sua escrituração e as declarações apresentadas ao fisco; conforma-se, assim, antes de qualquer outra coisa, em um exame da consistência dos registros e declarações produzidos pelo contribuinte. Havendo necessidade de se estender a fiscalização a elementos externos à documentação fiscal, não se estará mais no âmbito das verificações obrigatórias, devendo o AFRF demandar pela emissão de um novo MPF, com vistas a instrumentar o alargamento da ação fiscal.

Esta extensão do significado das verificações obrigatórias está corroborada pelo que consta do artigo 15 da Portaria COFIS n.º 28, de 31/05/2002:

Das Verificações Obrigatórias

Art. 15. Dentre as verificações previstas na Operação Fiscal "Verificações Preliminares", são de execução obrigatória aquelas consistentes no cotejo entre os valores constantes da declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), ou declaração equivalente, e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto aqueles sobre o comércio exterior.

[...]

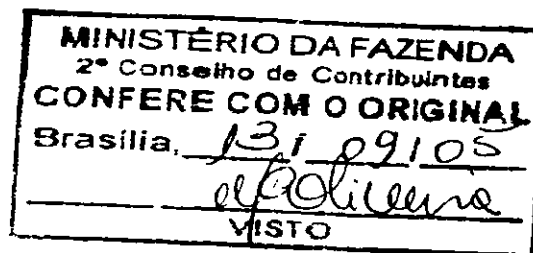
§ 2.º No caso de períodos de apuração para os quais não tenha sido apresentada a DCTF, deverão ser cotejados os valores pagos ou recolhidos com os constantes da escrituração do sujeito passivo.

À evidência, limitam-se as verificações obrigatórias ao cotejamento entre valores declarados/pagos/recolhidos e aqueles constantes das declarações entregues à SRF ou da escrituração do sujeito passivo. Assim, qualquer procedimento que extrapole tais estritos limites deve, necessariamente, estar instrumentado por MPF específico, com definição minudente do tributo ou contribuição a ser fiscalizado e dos períodos-base alcançados pela ação de ofício.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
Fl.

Assim definida a extensão do que sejam as verificações obrigatórias, pode-se dizer que o procedimento fiscal que aqui se tem em mira se conformaria como tal? Certamente não. É que como já acima se viu, o lançamento se deu em face da constatação da ocorrência de infrações que restaram caracterizadas por elementos externos à escrituração e às declarações da contribuinte, não tendo havido um mero cotejamento entre registros produzidos pelo sujeito passivo, mas verdadeira recomposição de bases de cálculo (pela glosa, por exemplo, das exclusões de receitas financeiras e de valores pretensamente associados a receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado), além de discordância quanto a critérios jurídicos adotados na apropriação de receitas (divergência quanto ao que seriam atos com cooperados e com não cooperados). Se alguma parcela do crédito tributário foi lançada em face apenas das verificações obrigatórias, tal não restou, entretanto, devidamente ressalvado e individualizado pela autoridade lançadora.

Nestes termos, há que se concluir que também nesta segunda exceção à regra do artigo 2.º da Portaria SRF n.º 1.265/99 não pode o presente procedimento fiscal se esconder.

A terceira exceção é, na verdade, um grupo de exceções, e consta do artigo 11 da mesma Portaria SRF n.º 1.265/99:

Art. 11. Os MPF de que trata esta Portaria não serão exigidos nas hipóteses de procedimento fiscal:

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 - de que trata a Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997.

Parágrafo único. A diligência decorrente dos procedimentos fiscais de que trata este artigo será realizada mediante a emissão do MPF-D.

Entretanto, uma análise do conteúdo literal do dispositivo permite inferir, sem dificuldades, que nenhuma das hipóteses ali indicadas tem a ver com o procedimento fiscal aqui apreciado, o que faz com que também em relação a elas não reste ele acobertado.

Diante, assim, da constatação de que nenhuma das exceções à obrigatoriedade do MPF se aplica ao caso concreto que aqui se tem, e diante, também, da clara extrapolção dos limites postos pelos MPF às folhas 01 a 09, cumpre que se conclua que o auto de infração padece de vício insanável — posto que efetuado ao desabrigo de MPF válido —, o que impõe a declaração de sua nulidade, nos termos dos artigos 59, I, e 61 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972.

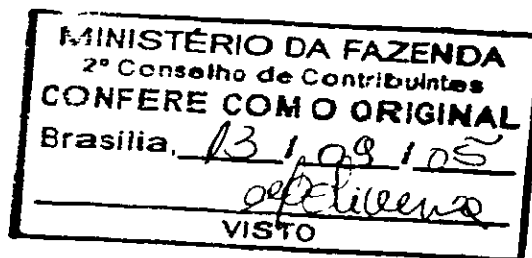
A circunstância de que a nulidade, a tal título, não tenha sido argüida pelo sujeito passivo em sua impugnação, não dispensa esta instância de julgamento administrativo de declará-la de ofício, em obediência ao princípio de estrita legalidade dos atos fiscais.

Como se sabe, no âmbito do Direito Administrativo a teoria das nulidades tem feições distintas das do Direito Civil; é que enquanto neste ramo jurídico prevalece a autonomia da vontade, naquele tem-se o império da estrita legalidade. Assim, manifesta-



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



2º CC-MF
Fl.

se a doutrina majoritariamente no sentido de que enquanto no Direito Civil pode-se falar em atos nulos e atos anuláveis, tal não se dá no Direito Administrativo, onde ou o ato é legal, e portanto pode vigor, ou é ilegal e tem de ser expurgado, independentemente da vontade das partes.

Com isso, tem-se que a autoridade administrativa que conhecer de uma ilegalidade, tem o dever de pronunciá-la de ofício, se for ela competente para tal naquele momento processual, ou representar neste sentido, caso não tenha esta competência.

Trazendo a questão para o âmbito específico do processo administrativo fiscal, e considerando-se desde já que a função do contencioso administrativo é, mais que tudo, meio de controle da legalidade dos atos fiscais, há que se concluir que sempre que a autoridade julgadora constatar a prática de procedimentos fiscais efetuados ao desabrigo de MPF, tal deve ser pronunciado de ofício, independentemente de contestação do sujeito passivo, a exemplo do que se faz no caso da verificação da decadência, no caso de exigência não pautada em lei, no caso de lançamento efetuado por agente público que não seja AFRF, etc.

Está-se, à evidência, diante de matéria prejudicial à validade do ato administrativo, plenamente verificável de ofício, não podendo deixar de ser apreciada por conta da alegação de que o contribuinte contra ela não se manifestou. Uma coisa são as constatações de fato efetuadas durante o procedimento fiscal e relativas ao mérito da autuação que, se não contraditadas pelo contribuinte, presumem-se verdadeiras; outra coisa, bastante distinta, são as matérias de direito, verificáveis de plano, independentemente de instrução probatória (como tais as listadas no parágrafo anterior), que devem obrigatoriamente ser conhecidas pelo julgador administrativo mesmo sem manifestação do sujeito passivo, em subordinação ao princípio da estrita legalidade.

Há, assim, com acima se fez, que se declarar a nulidade de ofício do lançamento objeto do presente processo."

Nessa linha de entendimento, já decidiu o Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão 101-94.116, Recurso de ofício nº 13052, Sessão de 27/02/2003, que: "**Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado. Recurso de ofício a que se nega provimento.**"

Naquele caso, a Turma de Julgamento, também declarou nulo, por vício formal, o lançamento de IRPJ, pelo fato de o Mandado de Procedimento Fiscal indicar como tributo a ser examinado, o IPI. Em razão dessa declaração de nulidade é que foi interposto recurso de ofício e negado o provimento.

Brilhantes são também as conclusões do Prof. José Antônio Minatel (Processo Administrativo Fiscal – Vol VI – Dialética) ao mencionar que a expedição do MPF, assim como a autorização para reexame de período já fiscalizado, longe de mero ato de controle interno, exterioriza uma ordem do superior hierárquico ao agente subordinado, veiculada por meio de ato administrativo concreto, individual, da categoria dos "atos propulsivos", porque imprescindível



Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

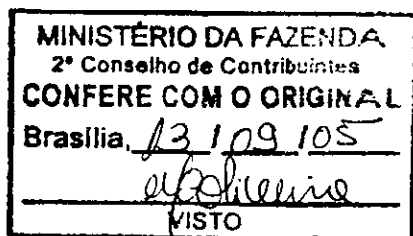
para dar partida ao procedimento de fiscalização, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E conclui que o MPF é ato administrativo necessário para atribuir condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, pelo que se traduz em ato preparatório e indispensável à produção de fatos subseqüentes, como é exemplo o lançamento.

E na seqüência, ensina o doutrinador, que a exigência de MPF, como condição de validade do procedimento fiscal, não agride, nem limita a competência dos agentes do Fisco, que é dada pela lei, regulando apenas a forma do exercício dessa competência, atribuindo condições de procedibilidade dentro dos quadrantes determinados pelo interesse público, princípio que se sobrepõe à possível discricionariedade dos auditores na seleção dos sujeitos passivos que serão objeto de exame do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

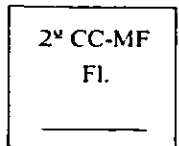
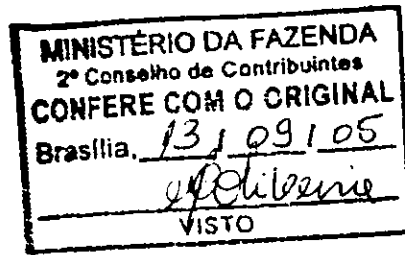
Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
RELATOR-DESIGNADO

Conforme demonstram os autos e o relato da admirável relatora, a 4ª Turma da DRJ em Florianópolis, por unanimidade e de ofício, considerando os arts. 59, I, e 61 do Decreto nº 70.235/72, declarou nulo o presente lançamento tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) originário, seguido dos MPF complementares (MPF-C), determinavam o procedimento de fiscalização relativo ao IPI, anos 1995, 1996, 1997, 1999 e 2000, enquanto o Auto de Infração trata da COFINS, anos 1998 a 2000.

Entendeu que o MPF, nos termos da Portaria SRF nº 1.265/99, possui natureza de “verdadeira regra de atribuição de competência dos Auditores Fiscais da Receita Federal”, por meio do qual à atribuição genérica insculpida no art. 142 do CTN, “é somada a competência específica transferida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária para a execução de uma atividade previamente selecionada por via do planejamento institucional.” (fl. 591).

A DRJ ainda ressaltou que a autuação não se enquadra na hipótese do art. 9º da Portaria SRF nº 1.265/99 – que trata das infrações decorrentes, porque apuradas com base nos mesmos elementos de prova de tributo consignado no MPF –, nem nas verificações obrigatórias – restritas à análise da correspondência entre os valores declarados e os apurados pelo sujeito passivo, em sua escrituração contábil e fiscal. Tampouco tem a ver com qualquer das hipóteses enumeradas no art. 11 da Portaria SRF nº 1.265/99, em cujos procedimentos fiscais é dispensado o MPF.

Discordo do voto da relatora e da interpretação da DRJ, na companhia da maioria dos meus pares neste Colegiado, por entender que o MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, 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.

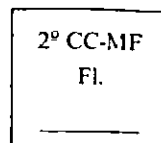
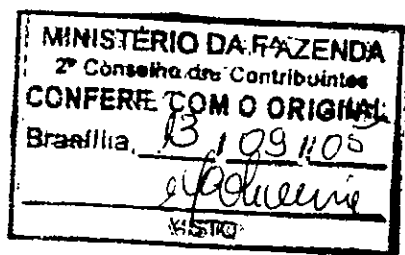
Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 – que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos 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.

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 daqueles.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

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 Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, também menciona no seu preâmbulo o art. 2º do Decreto nº 3.724, citado na decisão recorrida. Segundo os julgadores da primeira instância tal Decreto teria condicionado, expressamente, a abertura dos procedimentos fiscais à prévia emissão do MPF. Todavia, tamanha restrição só acontece quando o procedimento fiscal for relativo à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

É que o Decreto nº 3.724/2001 regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 102/2001, cuja redação é a seguinte, *verbis*:

"Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária."

Observe-se agora a redação do Decreto nº 3.724/2001:

"Art. 1º Este Decreto dispõe, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, sobre requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal e seus agentes, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas, em conformidade com o art. 1º, §§ 1º e 2º, da mencionada Lei, bem assim estabelece procedimentos para preservar o sigilo das informações obtidas.

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.

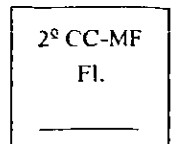
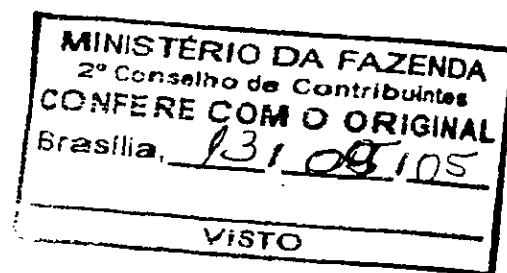
§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



§ 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)."

Como cada parágrafo está subordinado à cabeça do respectivo artigo (é o que ensina uma lição básica de hermenêutica jurídica), claramente o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.724/91 não condiciona a abertura de todo e qualquer procedimento de fiscalização à prévia emissão do MPF. A norma que o art. 2º do referido Decreto encerra é voltada aos procedimentos fiscais de exame das 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.

Assim, somente nas fiscalizações envolvendo a utilização de dados de terceiros, disponíveis nas instituições financeiras, é que o Decreto nº 3.724/2001 poderia ser utilizado para se cogitar da nulidade do lançamento.

A decisão recorrida, no intuito de reforçar a imprescindibilidade do MPF, ainda menciona o art. 20 da Portaria SRF nº 3.007/2001, segundo o qual os MPF emitidos constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si. Tal circunstância, se por um lado é importante para demonstrar o controle interno havido em cada ação fiscal, por outro não implica, absolutamente, em nulidade do lançamento cujo processo administrativo não contém o MPF respectivo.

A interpretação do art. 20 da Portaria SRF nº 3.007/2001 não comporta o argumento *a contrario sensu* do tipo: se o processo contiver o MPF, está validado; se não contiver, está invalidado. O que se mostra razoável é apenas o que está escrito na decisão recorrida, que é seguinte: "... diante da inexistência do MPF não se pode ter por convalidado o procedimento fiscal."

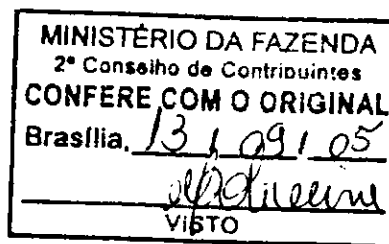
Destarte, a "não convalidação" por via do MPF não quer dizer negação. Tampouco implica em nulidade do lançamento.

Quanto à exposição de motivos também reportada na decisão recorrida, objeto da Mensagem do Presidente da República nº 11, de 09/11/2001, relativa ao veto parcial no Projeto de Lei nº 112/2000 (nº 3.756 na Câmara dos Deputados), que redundou na Lei nº 10.174, de 09/01/2001, em nada corrobora a tese de que o MPF seria regra de atribuição de competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal. Tal exposição de motivos apenas denota que o MPF é instrumento que aperfeiçoa o cumprimento dos princípios da impessoalidade, da moralidade, da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784



legalidade, do sigilo fiscal e do sigilo funcional, todos a nortear a atividade da Secretaria da Receita Federal. Ao dar maior transparência às ações fiscais, no que anuncia a cada contribuinte fiscalizado os parâmetros da ação fiscal, sem sombra de dúvidas o MPF contribui para maior efetividade de todos esse princípios. Nada tem a ver, contudo, com a atribuição de competência para o lançamento, concedida aos Auditores-Fiscais da Receita Federal em caráter privativo, nos termos do art. 6º, I, da Lei nº 10.593/2003.²

Observe-se o texto da exposição de motivos mencionada:

"Senhor Presidente do Senado Federal,

Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do parágrafo 1º do artigo 66 da Constituição Federal, decidi vetar parcialmente, por contrariar o interesse público, o Projeto de Lei nº 112, de 2000 (nº 3.756/2000 na Câmara dos Deputados), que "Altera o art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, que institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Crédito e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, e dá outras providências".

Ouvido, o Ministério da Fazenda assim se pronunciou sobre o dispositivo a ser vetado:

§ 3º-A do art. 11 da Lei nº 9.311/96 alterado pelo projeto

"Art. 1º

"Art. 11

....."

"§ 3º-A. Os procedimentos administrativos previstos no § 3º serão realizados mediante critérios homogêneos e automáticos, de acordo com regulamento próprio, ficando sua instauração e conclusão inteiramente vinculados a este." (AC)

....."

Razões do veto

"A justificação apresentada para a adição de tal dispositivo centra-se na necessidade de "adoção de critérios homogêneos e automáticos na utilização de informações fiscais e para a abertura e conclusão dos procedimentos administrativos fiscais delas decorrentes", evitando-se, com isso, "o risco de que o poder dado à Receita venha a ser usado não em defesa da justiça tributária, mas como instrumento de pressão política ou mesmo como arma de chantagem por parte de servidores inescrupulosos", estando a proposta "em perfeito acordo com os princípios constitucionais da impessoalidade e da moralidade, entre outros", vinculando "o agente fiscal a critérios objetivos, homogêneos e automáticos para a realização dos procedimentos

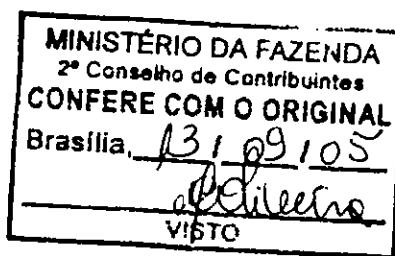
² Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I - em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

administrativos bem como para seu encerramento", critérios esses que seriam objeto de "regulamento interno próprio".

Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.

Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por meio da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.

Portanto, não se trata de questionar o dispositivo sob o ponto de vista dos direitos que se busca garantir, os quais, como afirmado anteriormente, são plenamente observados, mas tão-somente quanto à forma adotada.

A expressão "critérios homogêneos e automáticos", sem qualquer paradigma que lhe atribua um conceito minimamente objetivo constituirá arma poderosa para os maus contribuintes, que terão em seu favor uma norma extremamente subjetiva, passível de infundáveis questionamentos junto ao Poder Judiciário, podendo, assim, não apenas retardar a ação da autoridade fiscal mas, muito provavelmente, evitá-la, inclusive por força da decadência, que, em muitos casos, ocorrerá, pelo tempo necessário a se obter uma decisão definitiva na esfera judicial.

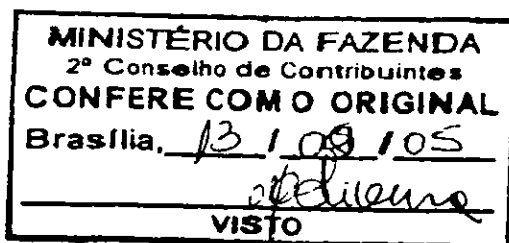
Não há como estabelecer critérios "homogêneos" em uma realidade em que as situações dos contribuintes e das práticas evasivas são, necessárias e naturalmente, distintas entre si. Ademais, desconhece-se um conceito preciso para "critério automático", sendo o que mais se lhe aproxima seria critérios estabelecidos em programas de processamento de dados, o que, além de ser uma prática da SRF, é mero mecanismo operacional, não cabendo seu estabelecimento em lei.

Por outro lado, a adoção de critérios impessoais e técnicos se impõem na fase de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados, durante a qual são verificados e valorados os indícios de evasão tributária de determinado contribuinte, levando-se em consideração as informações disponíveis, declaradas ou obtidas junto a terceiros, a capacidade de execução da mão-de-obra fiscal e a programação de fiscalização estabelecida para determinado período. Cabe alertar que a fase de seleção precede o início do procedimento administrativo.

Dessa forma, tais critérios são totalmente inaplicáveis nas fases de instauração e de conclusão do procedimento, as quais regem-se por normas específicas, perfeitamente delineadas na legislação em vigor (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

Assim, tendo em vista que, na forma em que apresentado, o mencionado dispositivo não atende ao interesse público, dada sua inadequação operacional e sua ambigüidade jurídica, é de se propor seu veto, cabendo registrar que a regulamentação da forma de utilização das informações relativas à CPMF estabelecerá, com toda a certeza, regras operacionais que imponham a observância dos princípios aqui mencionados."

Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o dispositivo acima mencionado do projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Brasília, 9 de janeiro de 2001". (grifos ausentes no original)

Neste ponto importa sublinhar que, de todo modo, exposições de motivos nunca vinculam o intérprete. A exegese de todo e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método histórico, bem assim o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:³

"Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'."

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 107-06.820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

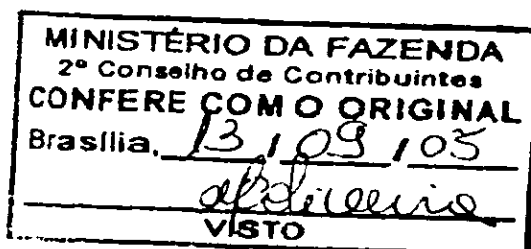
"É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida 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.

³ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

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.

Portanto, com o devido respeito, ousa 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"⁴. E o procedimento de fiscalização⁵, 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 dívidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal⁶, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a

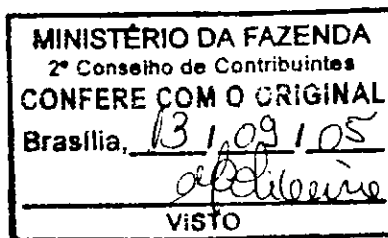
⁴ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

⁵ 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.

⁶ 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

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

...

Como leciona WEIDA ZANCANER⁷, 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 vício⁸.

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.

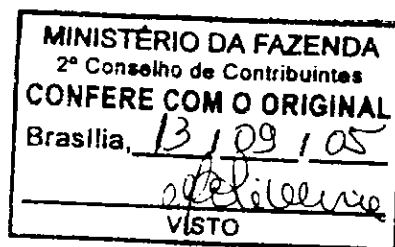
Mas, com efeito, não deflue da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal autuante 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

⁷ Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

⁸ 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".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
FI.

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. 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 estatuídos 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."

(negritos ausentes no original).

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.⁹

Dessarte, a circunstância de o lançamento ter sido efetuado sem que o tributo específico objeto do Auto de Infração, bem como um dos períodos de autuação, estivessem expressos no MPF, não enseja a nulidade do lançamento.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso de ofício para anular o processo a partir da decisão recorrida, inclusive, com devolução à instância *a quo* para que aprecie a impugnação, sem considerar nulo o lançamento em virtude das irregularidades apontadas no MPF.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

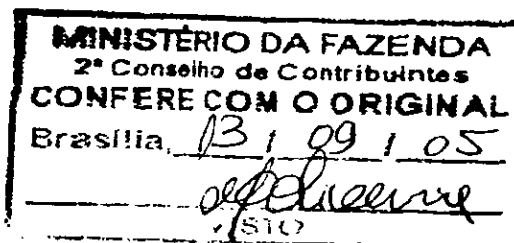

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

⁹ 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)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13982.001174/2001-14
Recurso nº : 122.099
Acórdão nº : 203-09.784

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO LEONARDO DE ANDRADE COUTO

A presente declaração de voto é motivada pela circunstância de que, em parte, concordo com as argumentações da Relatora, no que se refere ao MPF.

Considero que esse documento é, não apenas administrativa, mas juridicamente essencial ao procedimento de fiscalização. Tem importância fundamental na relação fisco-contribuinte pela transparência que incute à ação fiscal, valorizando o princípio da ampla defesa.

Portanto, é natural que se exija compatibilidade entre os dados do MPF e o trabalho da autoridade fiscalizadora. Por outro lado, não se pode olvidar de determinadas circunstâncias que envolvem a atividade fiscal a qual deve desenvolver-se de forma mais otimizada possível. Isso significa que a presença do fisco no domicílio do sujeito passivo deve proporcionar um levantamento da situação fiscal do contribuinte e, nesse aspecto, envolvendo não apenas fatos relacionados diretamente ao objeto da ação (estabelecido no MPF), mas uma panorâmica do comportamento face à adimplência no recolhimento dos tributos.

Essa atividade denominada “Verificações Obrigatórias” tem previsão expressa e é exigida em todo MPF. Consiste num “batimento” entre os valores dos tributos e contribuições apurados pelo sujeito passivo na escrituração e aqueles declarados ao Fisco (e recolhidos).

Trata-se, entretanto, de uma verificação genérica e de caráter superficial, não se confundindo com o procedimento de fiscalização específico, para o qual o MPF foi emitido.

Aa irregularidades apuradas no procedimento de “Verificações Obrigatórias”, ainda que referentes a tributos e períodos distintos do estabelecido no MPF, não demandam a emissão de MPF específico. Assim estabelece a Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999 (atual Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001):

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

§ 1º O MPF-F indicará, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o período de apuração correspondente, bem assim as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições administrados pela SRF, em relação aos valores declarados ou recolhidos, nos últimos cinco exercícios, observado o modelo constante do Anexo I. (Grifo nosso)

Destarte, ainda que concordando com a imprescindibilidade do MPF no procedimento de fiscalização, entendo não haver, no presente caso, nenhuma dissonância entre aquele documento e a autuação.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

Leonardo de Andrade Couto

LEONARDO DE ANDRADE COUTO