



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

**Processo n°** 15586.000856/2005-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-001.642 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2012  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** NEMER MÁRMORES E GRANITOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2001 a 20/12/2002

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E LANÇAMENTO. CIÊNCIA. CONCOMITÂNCIA.**

A ciência do Mandado de Procedimento Fiscal e do lançamento concomitantemente não macula a peça fiscal com vício de nulidade.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não padece de nulidade o auto de infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto-Lei nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/04/2001 a 20/12/2002

**IPI. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. GRANITOS POLIDOS.**

O polimento de pedras de granito extrapola o simples desbaste, razão pelo qual a sua correta classificação fiscal é na posição 6802, que abrange os produtos polidos fabricados a partir das pedras das posições 2516, nos termos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias - NESH.

**CRÉDITO EXTEMORÂNEO DE IPI. LANÇAMENTO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE OPOSIÇÃO DO FISCO. DESCABIMENTO.**

A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por

ausência de previsão legal, RESP nº 1035847 - RS. Deste modo, procede a glosa de créditos relativos a correção monetária calculada sobre créditos escriturais registrados extemporaneamente pelo contribuinte, pois somente se admite referida atualização quanto houver oposição da Administração no reconhecimento do direito ao referido crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidos os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior (Relator) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Nayra Bastos Manatta votaram pelas conclusões. No mérito, negou-se provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

(assinado digitalmente)

Nayra Bastos Manatta - Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

(assinado digitalmente)

Sílvia de Brito Oliveira – Redatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

## Relatório

O processo é decorrente de Auto de Infração, lavrado em desfavor do interessado em 09.12.2005, no qual exigiu o IPI no período compreendido entre 01.04.2001 e 20.12.2002, apurando o crédito tributário, no montante de R\$ 624.515,57 (seiscentos e vinte e quatro mil, quinhentos e quinze reais e cinquenta e sete centavos).

Tal autuação teve origem com a constatação, por parte da autoridade autuante, da insuficiência de lançamento de IPI relativo aos decêndios dos anos-calendário 2001 e 2002, por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos com classificação incorreta, bem como de se creditar de créditos básicos indevidos.

No tocante aos erros de classificação fiscal, a autuação recaiu sobre chapas/placas de granitos polidos ou levigados e ladrilhos de granito, que para o autuado se classificavam na posição 2516 e a fiscalização os reclassificou em na posição 6802.

Verificou-se, de início, conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº. 07.2.01.00-2004-00353-5, para o período de 1997 a 2002, que o contribuinte dava a saída a produtos tributados sem o destaque do IPI, bem como escriturava créditos indevidos de IPI, que o levou à lavratura do auto de infração. O MPF de nº. 07.2.01.00-2005-00563-9, relativo à autuação, foi entregue juntamente com o Auto de Infração.

## DA IMPUGNAÇÃO

Notificado em 11.12.2005, o contribuinte apresentou, por intermédio de seu procurador, em 10.01.2006, impugnação, alegando, em síntese:

Preliminarmente, sob o argumento de nulidade do Auto de Infração, por falta de documento legalmente previsto, entende que o MPF deve ser entregue, obrigatoriamente, no início do procedimento fiscal, sob pena de ser considerado nulo ou desprovido de validade, o que estaria ocorrendo nos autos, já que o MPF 07.2.01.00-2005-00563-9 foi entregue na mesma data do auto de infração.

Sobre o MPF, cita que não foi respeitada a autonomia dos estabelecimentos, prevista na legislação do IPI, pois o MPF nº. 07.2.01.00-2004-00353-5 foi dirigido ao estabelecimento matriz e o auditor fiscal, além de se valer do referido MPF para fiscalizar o estabelecimento filial, mudou o rumo da investigação para que foi expedido aquele documento e culminou por lançar créditos tributários em nome da filial.

Aduz, ainda, que a fiscalização extrapolou o período de suas atividades, que era de 01.01.2002 a 31.12.2001, exigindo livros fiscais relativos as anos-calendários 2003, 2004 e 2005.

Requer, ao fim, que seja declarado o cancelamento integral do auto de infração, em virtude de não ter sido respeitado o roteiro de procedimento.

No tocante ao mérito, após fazer uma análise etimológica das palavras “desbastar” e “obras”, conclui que as placas de granito não servem em nada para o consumidor final, nem tampouco para o varejista de material de construção, restando claro que é subproduto com pequeno beneficiamento, não tendo padronização nem acabamentos exigidos pelo beneficiário final, é um insumo que vai servir para outra empresa dar acabamento, e tal operação é tida, na TIPI, como não-tributada.

Chega a conclusão de que placa de granito não é obra de granito e que “*este é o sentido que a TIPI quis diferenciar entre o capítulo 25 – pedra bruta ou semi acabada (insumo para terceiros) e o capítulo 68 – obras de pedra, gesso, cimento ..., para aplicação na construção civil.*”

Declara que ao pesquisar o efetivo significado do verbo “desbastar”, como consta na TIPI/NESH, a classificação fiscal e a respectiva alíquota, adotadas por ele, ficam comprovadas, no tocante à classificação fiscal dos produtos indicados como Chapa Polida (CP) e que ensejou, por discordância da fiscalização, a ação fiscal e, para robustecer seu posicionamento, a contribuinte recorre às Notas 1 e 4 do Capítulo 25 (sal; enxofre; terras e pedras; gesso; cal e cimento).

Ao fim, alega ter havido omissão e erro na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, de modo a lhes causar o cerceamento do direito de defesa.

## **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, proferiu o Acórdão de nº. 09-22.081, nos seguintes termos:

### ***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

*Período de apuração: 01/04/2001 a 20/12/2002*

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).*

*Os vícios formais do MPF não tem o condão de anular lançamento, vez que não há no Decreto nº. 70.235, de 1972, tal previsão a ensejar sua anulação.*

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.  
INOCORRÊNCIA.**

*Não pode ser acatado o argumento do cerceamento do direito de defesa quando o impugnante rebate ponto as razões da autuação.*

### ***ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS***

*Período de apuração: 01/04/2001 a 20/12/2002*

***CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS.***

*A classificação das pedras de granitos polidas é na posição 6802, conforme Regra Geral de Interpretação n.º 1 e Texto das Posições 2516 e 6802 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias – NESH.*

*Lançamento Procedente.*

No que tange as preliminares, a contribuinte apontou como ofensa ao princípio da autonomia dos estabelecimentos o fato de as verificações fiscais terem sido centralizadas no estabelecimento matriz e terem sido exigidos a apresentação de livros e documentos fiscais pertencentes à filial cujo CNPJ é 27.189.513/0008-15.

Sustenta, a DRJ, que o MPF nº. 07.2.01.00-2004-00353-5 foi utilizado não somente para execução dos trabalhos de fiscalização do estabelecimento matriz, mas também para a lavratura do auto de infração em nome do estabelecimento filial. Além disso, a aludida autonomia de que tratam os dispositivos legais cinge-se à escrituração fiscal que deve possuir cada estabelecimento individualmente, bem como da responsabilização pelo pagamento dos créditos tributários de IPI que apurarem isoladamente.

Acontece que, no caso em discussão, o exame a ser realizado pela fiscalização dizia respeito à verificação da legitimidade de créditos presumidos de IPI e, com a edição da Lei nº. 9.779/99, o crédito deve ser, obrigatoriamente, apurado pela matriz, mesmo que esta não seja o estabelecimento produtor exportador. Assim, o MPF em nome do estabelecimento matriz envolve a apuração sobre a integralidade dos estabelecimentos que compõem a pessoa jurídica.

Acerca da simultaneidade da apresentação do MPF, que teria dado sustentação à autuação, e do auto de infração, destaca, inicialmente, que a MPF é instrumento de controle administrativo interno, usado para planejamento e execução das ações prioritárias da RFB e sua ausência sequer decretaria a anulação de um auto de infração, muito menos sua entrega simultânea com o auto de infração ensejaria tal consequência.

Após analisar as questões preliminares, a DRJ passou ao exame de mérito, cita o fato de que o contribuinte insistiu que os blocos polidos, tributados de ofício, não tinham serventia nem para o consumidor final, nem para o comerciante varejista, para estar nesse patamar, necessitaria, segundo ele, tratamento mais avançado para que o produto estivesse completo ou em vias de ser completado, para tanto buscou as conceituações de desbastar, desbastado e obra.

Entende que no contexto normativo vigente, pode-se buscar a classificação que melhor se encaixa às chapas polidas buscando amparo nas notas explicativas das posições 2516 e 6802, a primeira, defendida pela impugnante a segunda, adotada pelo auditor fiscal.

Comparando as notas explicativas supracitadas, entendeu ser evidente que as chapas polidas e os ladrilhos se encaixam na posição 6802, pois é explícita suas posições na classificação, onde o polimento caracteriza trabalho mais avançado que aqueles referidos na posição 2516 e os ladrilhos estão expressamente incluídos na 6802.

Outro ponto abordado pela contribuinte, em sede de impugnação, é a suposta omissão, por parte da autoridade fiscal, do enquadramento legal e do dispositivo que determina

a classificação dos produtos e a alíquota exigida, o que implicaria em cerceamento do direito de defesa e conseqüente anulação da ação fiscal.

Aduz, a DRJ, que a defesa do contribuinte foi minuciosa e instruída com documentos que não deixaram transparecer o cerceamento do direito de defesa, desfazendo a eficácia da propositura de anulação do auto de infração.

Quanto ao item relativo a Créditos Básicos Indevidos, decorrentes do cômputo de atualização monetária sobre créditos escriturais extemporâneos de IPI, admite que houve, equivocadamente, a indicação do inexistente inciso IV do art. 199 do RIPI/2002, entretanto, tal vício não pode ter ocasionado dano à defesa do contribuinte, uma vez que houve a citação de todos os artigos do RIPI aprovados pelo Decreto nº. 2.637/98, entre eles do art. 183, IV, que na realidade estava em vigor na apuração da infração indevida.

Ao fim, mantida toda a autuação, entendeu confirmada a necessidade de estorno fiscal do impugnante no montante de R\$ 8.303,51 (oito mil, trezentos e três reais e cinquenta e um centavos), de acordo com intimação contida no auto de infração (fl. 456).

Após todo o exposto, votou pela procedência do Auto de Infração.

## DO RECURSO

Ciente em 14/01/2009 do Acórdão acima mencionado, o contribuinte apresentou em 13/02/2009 Recurso Voluntário a este Conselho, alegando, fundamentado com jurisprudência e doutrina, em síntese:

- Que a fiscalização não observou o Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, centralizando, por cerca de quinze meses, no estabelecimento matriz, os documentos fiscais da filial (indústria), que foram utilizados para o encerramento da ação fiscal, sendo que no caso em discussão, o MPF específico para a filial teria sido entregue dois minutos depois de dar ciência ao Auto de Infração. Assim, entende que o Auto de Infração foi entregue sem a existência formal de um MPF de IPI para a empresa autuada.

- Que a ação fiscal iniciou com a presença da Fiscalização, objetivando verificar a legitimidade do crédito presumido, mas teve seu objetivo supostamente desvirtuado, dando ênfase a uma possível infração à legislação tributária, envolvendo o estabelecimento filial.

- Que a classificação Fiscal adotada pela Fiscalização não corresponde à mercadoria produzida pela empresa, pois, como já expôs em sede de impugnação, entende que os produtos da filial deveriam ser classificados nas posições 2515 e 2516.

- Que o estudo etimológico das palavras “desbastar” e “obra” é de suma importância para a correta classificação fiscal do principal produto industrial gerado na filial autuada, porque *“os nossos granitos, por exemplo, simplesmente cortados a serra, em placas de forma quadrada ou retangular, em bruto ou desbastado (primeiro polimento), se enquadram, perfeitamente, na posição 2516.11.00 (NT), ficando comprovada a correta classificação fiscal, e a respectiva alíquota adotada pela autuada, para as (CP) Chapas Polidas repassadas a terceiros para beneficiamento final.”*

- Que a Fiscalização limitou-se a impor a posição 6802.23.00 no Demonstrativo de Débitos apurados, não informando que a omissão no enquadramento legal e

Processo nº 15586.000856/2005-31  
Acórdão n.º **3402-001.642**

**S3-C4T2**  
Fl. 1.337

---

do dispositivo que determina a classificação dos produtos e a alíquota exigida, implicando, segundo ele, na hipótese de cerceamento ao direito de defesa e resultando nulidade da ação fiscal.

Ao fim, requereu que fossem aceitos todos os fatos e justificativas expostos e que sejam julgados improcedentes os efeitos do Auto de Infração.

### **DA DISTRIBUIÇÃO**

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 03 (três) Volumes, numerado até a folha 543 (quinhentos e quarenta e três), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção do CARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, tendo sido apresentando tempestivamente, razão porque dele tomo conhecimento.

### 1 – Preliminar de Nulidade do Lançamento por vícios do MPF:

Preliminarmente argui a recorrente que o lançamento tributário padeceria de vício de nulidade, pois que a Autoridade Fiscal procedera a fiscalização baseada em Mandado de Procedimento Fiscal – MPF que fora emitido para fiscalização da *Matriz* do contribuinte, relativamente a análise de créditos presumidos de IPI, sendo que com base nas informações obtidas com respaldo nesse MPF, teria lavrado Auto de Infração contra o estabelecimento *Filial*, sendo que apenas entregou o MPF relativamente a esse estabelecimento *Filial*, “02 minutos” após cientificar-lhe do lançamento, e não antes do início ou em até 05 dias do início da atividade de fiscalização, como exigiria a legislação.

Sustenta, ainda, que para o caso específico do IPI, vigora o princípio da autonomia dos estabelecimentos, e, portanto, o MPF da Matriz não poderia aproveitar a fiscalização de outros estabelecimentos Filiais, e a entrega tardia do MPF, após a ciência ou concomitantemente a entrega do Auto de Infração, inquinaria o lançamento de nulidade.

Para poder chegar a conclusão sobre a matéria ora trazida a debate, que no mais das vezes mostra-se bastante polêmica no meio jurídico, cujo alcance está refletido nos debates travados no âmbito do processo administrativo fiscal, entendo que faz-se necessária uma análise sobre a posição que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF ocupa no *Sistema Tributário Brasileiro*.

Com efeito, é indubitável que a atividade de lançamento tributário, realizada pelos agentes públicos, está inserta nas competências e atribuições da Administração Pública, na medida em que o Ministério da Fazenda é órgão governamental, vinculado ao Poder Executivo, devendo, por tais razões, atenderem aos preceitos do art. 37, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/1988, assim redigido:

*“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”*

A redação acima transcrita, na parte que aqui se torna mais pertinente, traça como cânones a serem observados pela Administração Pública (e a Administração Tributária dela faz parte), da legalidade, da moralidade e da publicidade. Guardemos referidos princípios como pedras angulares dos atos administrativos, tal e qual é o ato de lançamento tributário.

Devemos colocar ainda como premissa, que os “tributos” inserem-se dentre as receitas ditas derivadas, auferidas pelo Poder Público através do “poder do Príncipe”, ou seja, aquele poder conferido pela Constituição Federal, baixada sob o manto do Poder Originário (ou seja, pelo próprio Povo da Nação), que permite ao Estado deslocar para si,

extraindo do particular parcelas de seu patrimônio. Como condição para essa “invasão patrimonial”, a constituição e as leis que ela devem se compadecer, colocaram as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (art. 150, da CRFB-88), que foca o Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária.

A partir da “estrita legalidade em matéria tributária”, tem-se que muito mais que a “simples” Legalidade, para a qual seria permitido ao particular praticar tudo aquilo que a Lei não proibir (art. 5º, inciso II), em matéria tributária, somente é permitido a administração agir dentro daquilo que estiver expressamente autorizado pela legislação tributária.

Tais premissas nos remetem ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente seu parágrafo único, com a seguinte redação:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.”* (destaquei)

Essa atividade é em decorrência do princípio da legalidade expresso no já transcrito artigo 37, da CRFB-88, que ganha ênfase especial em se tratando de matéria de tributação (pela qual há permissão extrair bens particulares e verte-los ao Estado), pdlo art. 1150, I, da mesma CRFB, ou seja: é atividade plenamente vinculada.

Em decorrência deste primado da “vinculação dos atos administrativos”, a autoridade competente deve agir atendo-se aos limites impostos pela norma. Vale a lição de Hely Lopes Meireles<sup>1</sup>:

*Atos vinculados ou regrados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pelo Poder Público para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim o requerer o interessado.*

Conforme ensina Lourival Vilanova<sup>2</sup> “o direito é o instrumento do Estado para realizar seus fins”. Não pode assim o Estado atingir seus fins, sem que haja nos estritos contornos do Direito.

<sup>1</sup> Hely Lopes Meirelles, Direito administrativo brasileiro, 19ª Edição, Malheiros Editores, p.150.

<sup>2</sup> Lourival Vilanova, Relação jurídica de direito público, RDP 74, p. 47.

Portanto, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, como preceitua o art. 142, mas que igualmente está expresso no art. 3º, ambos do CTN. Já viu-se que a vinculação limita e condiciona a validade do ato.

Por outro lado, o mesmo parágrafo único art. 142, do CTN, diz que a atividade de lançamento é também “obrigatória”. Assim assim capitular, estaria a Administração Pública com um salvo conduto a praticar obrigatoriamente o lançamento, pelo simples fato de ter identificado a ocorrência do “fato gerador”? Os “fins” justificariam os “meios”?

Penso que não, pois que o parágrafo único do dito art. 142 é expresso em pontuar que “A atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*”. Não diz o dispositivo que a atividade é *vinculada OU obrigatória*. Portanto, em identificando a ocorrência do fato gerador, a autoridade pública estará *obrigada* a efetuar o ato administrativo de lançamento, mas para tanto essa atividade deve ser feita de tal forma que atenda a Lei tributária, pois seus atos são *plenamente vinculados*.

Em termos de legislação tributária, para identificar sua extensão, necessário socorreremo-nos dos preceitos dos arts. 96 e 100, do CTN:

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

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)”*

Com efeito, em termos de delimitação da atuação da Autoridade Administrativa, está claro que as normas ditas “internas” ou “procedimentais”, baixadas pelo Presidente ou por seus ministros, para dar fiel execução a Lei, compreendem os Decretos, as Instruções Normativas, Portarias, Resoluções, dentre outras, vinculando a atuação da Administração Tributária aos seus limites.

Em termos de atividade de Fiscalização, igualmente é importante ter a dimensão do que determina o art. 194 e 196, do CTN:

*“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**”*

*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.”* (grifamos)

A partir das digressões legislativas acima, tem-se claro que o termo “legislação tributária” compreende os atos infralegais editados pela própria Administração Pública (Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Resoluções etc.), e que a atividade de fiscalização, que é plenamente vinculada (arts. 3º e 142, do CTN), deve a ela restar adstrita e limitada; e no desenvolver da fiscalização, a deve-se atuar de acordo com as competências e os

poderes fixados por essa “legislação” (art. 194, do CTN), lavrando-se os termos necessários para que se documente o início do procedimento (art. 196, do CTN).

O Direito Positivo brasileiro estabelece que o lançamento realizado pela autoridade deve ocorrer no limite de sua competência. E a competência do auditor-fiscal está expressa no artigo 6º da Lei 10.593/2002, com a redação modificada pela Lei 11.457/2007, assim expresso:

*“Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*

*I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*

*b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*

*c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*

*d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;*

*e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;*

*f) supervisionar as demais atividades de orientação ao contribuinte;*

*II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*§ 1º O Poder Executivo poderá cometer o exercício de atividades abrangidas pelo inciso II do caput deste artigo em caráter privativo ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.”*

Como se vê, novamente a norma se refere a definição legal, vinculando o ato do Auditor aos termos e limites da “legislação específica”, que, por óbvio, abrange a legislação tributária em sentido lato.

E aqui chegamos à disciplina do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Através da Portaria nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, a Administração Tributária estabeleceu que os procedimentos fiscais, relativos aos tributos e contribuições administrados pela então Secretaria da Receita Federal, deveriam obedecer e somente seriam

instaurados mediante ordem específica denominada de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF. Essa Portaria foi revogada, havendo, sucessivamente, a Portaria 3.007/01, a Portaria nº 4.328/05, a Portaria nº 6.087/05, estas com base no Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

Atualmente encontra-se em vigor a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 (que possui redação essencialmente idêntica as anteriores, nos pontos aqui abordados), que tomo aqui como ato normativo complementar da “legislação tributária”, expedido pela autoridade administrativa, nos termos e para os efeitos dos arts. 96 e 100, do CTN, cujos artigos que reputo relevantes ao que interessa para o caso em análise, transcrevo:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).*

*Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).*

...

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

*I - a numeração de identificação e controle;*

*II - os dados identificadores do sujeito passivo;*

*III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);*

*IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;*

*V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;*

*VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso V; e*

*VII - o nome, a matrícula e o registro de assinatura eletrônica da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato.*

*§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 2º No caso de auditoria em matéria previdenciária, o prazo a que se refere o § 1º será de dez anos.*

*§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e*

*documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.*

*§ 4º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 5º O MPF-E **indicará** a data do início do procedimento fiscal, observado o modelo aprovado por esta Portaria.*

*§ 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o MPF-F **deverá identificar** a obrigação e o período a que se refere, conforme modelo aprovado por esta Portaria, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.*

*§ 7º O disposto no § 1º não se aplica no caso de procedimento fiscal destinado a constatar a correta aplicação da legislação de comércio exterior que possa resultar tão somente em apreensão de bens ou mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigência de multas ou direitos comerciais, hipótese em que o MPF-F poderá indicar apenas a descrição sumária das verificações a serem efetuadas.*

...

***Art. 9º** As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.*

Vê-se que toda a conduta do auditor fiscal é delimitada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, cabendo-lhe atuar dentro dos contornos da competência que o superior hierárquico assim definiu, sendo que todos esses pressupostos de validade são cumulativos e obrigatórios, dado o princípio da legalidade já exposto, e em especial porque a atividade de lançamento é *plenamente vinculada* (arts. 3º e 142, do CTN).

Assim, pelas Portarias acima citada, a indicação da autoridade responsável, qual o tributo, quais as diligências, sempre por meio de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, como previsto na “legislação tributária” que engloba as Portarias emitidas nesse sentido, pois que referido ato é a norma garantidora da liberdade do Auditor Fiscal atuar. Quanto a indicação, no MPF, do período fiscalizado, tem-se que o mesmo é facultativo, porém, acaso seja referido período fixado no MPF, a autoridade fiscal poderá analisar documentos e livros relativos a outros períodos, mas apenas como complemento da análise do período sob fiscalização.

E mais, a norma também é clara que, acaso o Auditor fiscal se depare com irregularidade ou com a ocorrência de fatos geradores que estejam fora do escopo inicial dos trabalhos de Fiscalização, e, portanto, fora dos limites autorizados pelo MPF, nada obsta que o agente público represente ao seu superior hierárquico solicitando para que amplie os poderes inicialmente conferidos, através da emissão do MPF-C. Está na norma. Faz parte da “legislação tributária”, de observância obrigatória, nos termos dos arts. 96 e 100, 142, 194 e 196, todos do CTN.

Expressa o próprio executivo, na mensagem de veto nº 11/2001 ao o Projeto de Lei nº 112, de 2000 (nº 3.756/2000 na Câmara dos Deputados), que pretendeu alterar o artigo 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 (Lei 10.174/2001), do seguinte modo:

*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.*

Sublinhei o entendimento claro acerca do MPF. Fosse modificá-lo deveria o fiscal ter tomado as medidas determinadas na norma (artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007).

Também são pertinentes ao caso as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>3</sup> com relação aos procedimentos administrativos:

*Nos procedimentos administrativos, os atos previstos como anteriores são condições indispensáveis à produção dos subseqüentes, de tal modo que estes últimos não podem validamente ser expedidos sem antes completar-se a fase precedente. Além disso, o vício jurídico de um ato anterior contamina o posterior, na medida que haja entre ambos um relacionamento lógico incidível.*

Especificamente no que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, são importantes as lições de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López<sup>4</sup>:

<sup>3</sup> Elementos de Direito Administrativo, 1ª Ed., 5ª Tiragem, Editora Revista dos Tribunais, 1986, pág. 72.

<sup>4</sup> Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112.

*A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever de sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.*

*Com o objetivo de delegar competência para o Auditor Fiscal agir em nome da Fazenda Pública foi criado o MPF - Mandado de Procedimento Fiscal que, como o próprio nome já diz, é ele que confere o mandado (exercício da ordem de mandar) e dá a competência para agir em nome do Fisco.*

*Esse instrumento foi criado pela própria Administração Tributária como uma forma de legitimar e melhor controlar as ações dos seus agentes e a legalidade dos respectivos atos.*

É certo assim, que o MPF estabelece mais do que o *limite* de atuação do Agente Público; estabelece o *limite da responsabilidade de colaboração do contribuinte* no procedimento de fiscalização, mesmo porque antes da ciência do MPF não pode ser o mesmo compelido a colaborar.

Além disso, com respeito aqueles que entendem diferente, entendo que o MPF não é ato administrativo de mero *controle interno*; o MPF é ato administrativo que encontra amparo na “legislação tributária”, tendo a função de permitir o início do procedimento fiscal, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, entre ele e o lançamento.

Entendo inclusive, que a ciência ao contribuinte do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é apto para excluir a espontaneidade do contribuinte, se não existir um anterior “Termo de Início de Fiscalização”, pois que referido MPF preenche os atributos de “primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto” (art. 7º, I, do Decreto-Lei nº 70.235/72).

Foi a própria Administração que estabeleceu o procedimento, seu mecanismo, procedimentalização e hierarquia. Determinou, também, como modificá-lo (art. 9º da Portaria acima citada). Se não fosse vinculativo de nada serviria, e poderia colocar em descrédito, inclusive no âmbito interno, a força cogente e de gestão que as Portaria e atos congêneres, poderiam causar no seio da Administração. Se não fosse vinculativo, ter-se-ia que bastaria ao fiscal informar um protocolo ao contribuinte a fim de que averiguasse a inexistência de fraude, e passasse a agir.

Além disso, o MPF está alinhado com o já citado art. 37, da CRFB-88, no que diz respeito ao princípio da publicidade dos atos administrativos, que traz consigo um valor fundamental, corolário do Princípio da Segurança jurídica, que visa preservar que o particular não terá contra si deflagrado um procedimento que poderá culminar na diminuição forçada de seu patrimônio, por ato emanado do Poder Público e em decorrência da prática de um Ato Lícito (art. 3º, do CTN), sem que lhe seja garantida a *Publicidade* dos atos administrativos.

Com efeito, a transparência e o cumprimento de todos os requisitos inerentes ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, são elementos de validade do procedimento fiscal que culmina no lançamento, sem o que a autoridade que o pratica não está investida da competência e dos poderes necessários para a prática daquele ato, e, como tal, pratica ato ilegal, devendo ser proclamada sua nulidade por vício formal.

Neste sentido, partilhando do ponto de vista e conclusões aqui expendidas, cumpre trazer a colação entendimentos jurisprudenciais emanados do hoje extinto Conselho Federal de Contribuintes, extraídos do artigo intitulado “O Mandado de Procedimento Fiscal como Pressuposto de Instauração e Regularidade do Procedimento Fiscal. Norma obrigatória e vinculante”, de Mary Elbe Queiroz, sobre a matéria:

*"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal não é mero instrumento de controle interno, atribuindo condições de procedibilidade ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável ao exercício do lançamento."*

*(Acórdão 101-94060. 1ª Câmara. Relatora: Sandra Faroni.)*

*"MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO.*

*Uma vez constatada a ausência válida e regular, nos moldes determinados pelas normas administrativas pertinentes, expedidas pela Secretaria da Receita Federal, do Mandado de Procedimento Fiscal e se tratando de ato procedimental imprescindível à validade do atos fiscalizatórios, no exercício de competência do agente fiscal, é de se considerar inválido o procedimento, e, com efeito, nulo o lançamento tributário conforme efetuado, sem a necessária observância do ato mandamental precedente e inseparável do ato administrativo fiscal conclusivo." (Acórdão 106-13156 - Sexta Câmara. Relator: Luiz Antonio de Paula.)*

*"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." (Acórdão 101-94116- Primeira Câmara. Relatora: Sandra Maria Faroni.)*

*"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.*

*A prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal deve ser feita antes de ter se escoado o seu prazo de validade, sendo que a ciência do contribuinte pode ser dada posteriormente, sem com isto causar a nulidade do lançamento."*

*(Acórdão 106-12.653 - 1º Conselho de Contribuintes - 6ª Câmara)*

*"MPF-NULIDADE DO LANÇAMENTO.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é um documento que atribui a competência específica de fiscalização sobre determinada pessoa jurídica em nome da Secretaria da Receita Federal, podendo estabelecer o período a ser abrangido pela auditoria, o qual, uma vez discriminado, deve ser respeitado.*

*(Acórdão 106-12.653 - 1º Conselho de Contribuintes / 6ª Câmara - Rel. Wilfrido Augusto Marques)*

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE.*

*Afora as hipóteses de expressa dispensa do MPF, é inválido o lançamento de crédito tributário formalizado por agente do Fisco relativo a tributo não indicado no MPF-F, bem assim cujas irregularidades apuradas não repousam nos mesmos elementos de prova que serviram de base a lançamentos de tributo expressamente indicado no mandado. Outro vício insanável que pode contaminar irremediavelmente o lançamento tributário e o Auto de Infração, na hipótese da respectiva lavratura após o decurso para execução do prazo do MPF, é o fato de que, no momento da lavratura de tal ato administrativo, o MPF autorizativo do procedimento inicial já se encontrar extinto e a lavratura implicar em novo exame ou reexame de escrituração."*

*(Acórdão 101-94497- Primeira Câmara. Rel. Sebastião Rodrigues Cabral).*

Já emanado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cito ainda o seguinte precedente:

*"NULIDADE - LANÇAMENTOS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-C - VÍCIO FORMAL.*

*Os comandos do decreto que impõem o MPF são preceptivos e vinculantes para os procedimentos fiscais que culminam no ato de lançamento. A portaria que regula os MPF lança suporte no decreto e no art. 196 do CTN. Tanto o decreto como a portaria prescrevem a emissão de MPF antes ou no início do procedimento fiscal, e não no fim ou com seu encerramento, e até mesmo nos casos que os diplomas permitem o início do procedimento fiscal sem MPF, eles determinam que o MPF deva ser emitido no prazo de cinco dias do início do procedimento fiscal.*

*Emissão de MPF-F para apuração de infrações à legislação de IPI, em que os elementos de prova que serviram de base àquela são diversos dos empregados para apuração de irregularidades de tributo distinto - o que impõe a emissão de MPF-C para iniciar novos procedimentos fiscais. Emissão de MPF-C, no fim dos procedimentos fiscais de apuração de IRPJ, IRRF, CSLL, e COFINS, constitui descumprimento dos preceptivos do decreto e da portaria que inquinam os atos de lançamento de nulidade por vício formal."* (Acórdão 1103-00.029 - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 3a. Turma da 1a.

Câmara - Processo nº 11020.001108/2006-00 - Recurso nº 155.244 - Voluntário - Sessão de 26 de agosto de 2009)

Especificamente com relação a possibilidade de se fiscalizar estabelecimentos diferentes, baseando-se num mesmo MPF, tendo que a princípio não haveria nenhuma nulidade, como aponta o precedente abaixo transcrito:

*PIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. RECOLHIMENTO CENTRALIZADO DE PIS. JURISDIÇÃO. ESTABELECIMENTO MATRIZ.*

*Mandado de Procedimento Fiscal expedido para a autoridade fiscal da jurisdição do estabelecimento matriz autoriza o lançamento de PIS, relativo a fatos geradores ocorridos em filiais de outras localidades, tendo em vista que a apuração e o recolhimento de tal contribuição devem ser procedidos de forma centralizada na matriz. (...) ” (2º Conselho de Contribuintes - 2º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 202-18.042, em 23.05.2007 - Relator: Maria Teresa Martínez López)*

Porém, usando esse mesmo precedente acima, mas aplicando suas premissas ao caso em concreto, em que estamos diante do IPI, cuja apuração e recolhimento se dá de modo descentralizado, tenho que para fins fiscais está-se sim diante de estabelecimentos autônomos. Como tal, entendo que o MPF destinando a fiscalização do estabelecimento Matriz, cujo objeto são verificações de créditos presumidos de IPI, não pode aproveitar a fiscalização de débitos de IPI do estabelecimento Filial, pois que ao indicar o estabelecimento e o tributo fiscalizado, não foi específico na indicação, como manda a Portaria. Além disso, o MPF destinado a esse estabelecimento não poderia ter sido entregue concomitantemente a entrega do Auto de Infração, pois que se tem claro na legislação tributária que o citado mandado deve ser entregue no início dos trabalhos de fiscalização.

Desse modo, o MPF deve se ater aos seus limites. Havendo interesse de ampliá-lo, em termos de tributos ou de estabelecimentos, ou ainda quanto ao escopo, poderia o fiscal tê-lo feito por conta das determinações normativas da própria Receita Federal do Brasil. Não tendo feito eivou o lançamento com vício formal que não lhe permitiria lançar o IPI aqui discutido, até porque estava fiscalizando créditos presumidos de IPI, e não débitos de outro estabelecimento fiscalmente autônomo.

Assim sendo, no caso em concreto, **voto dar provimento ao recurso**, para o fim de **acolher a preliminar de nulidade do lançamento** por vícios formais no MPF.

## **2 – Preliminar de Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa:**

Se acaso restar vencido na preliminar, cumpre então adentrar a análise das demais questões trazidas aos autos.

Nessa esteira, alega ainda a recorrente que a Fiscalização, ao proceder o lançamento, baseado em errônea classificação fiscal de produto, feita pelo contribuinte, limitou-se a impor a posição 6802.23.00 no Demonstrativo de Débitos apurados, não informando o enquadramento legal e do dispositivo que determina a classificação dos produtos e a alíquota exigida, implicando, segundo ele, na hipótese de cerceamento ao direito de defesa e resultando nulidade da ação fiscal.

Todavia, aqui igualmente não identifico que tenha havido nulidade baseado em cerceamento do direito de defesa, pois, como se pode ver de todas as manifestações que a recorrente fez nos autos, ela demonstrou pleno conhecimento da matéria fática que cerca a discussão em tela, tendo desempenhado com profundidade a defesa dos seus interesses, o que, certamente, não lhe seria viável se tivesse havido cerceamento do direito de defesa.

Veja-se que a recorrente inclusive menciona que a matéria foi objeto de consulta a administração tributária, feita por entidade de classe que a ela congrega, mas que acabou não sendo conclusiva quanto a correta classificação fiscal dos seus produtos, demonstrando, mais uma vez, ser hábil conhecedora da problemática debatida nos autos.

Portanto, não vislumbro a nulidade suscitada pela recorrente.

As nulidades em matéria tributária, embora não sejam as únicas fontes de Direito Positivo que as arrolam, vêm expressamente citadas na norma de regência do Processo Administrativo Fiscal, aprovada pelo Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

### *CAPÍTULO – III*

#### *DAS NULIDADES*

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

Portanto, no art. 59 estão arrolados os casos de nulidade material, ou absoluta, que não poderão, segundo permissão do art. 60, ambos do Decreto nº 70.235/1972, serem saneadas pela autoridade julgadora em sede de processo administrativo tributário.

Essas nulidades deverão ser proclamadas sempre que importarem em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que, reportando-se ao caso em concreto, não se verificou, pois que o contribuinte demonstrou ser conhecedor da matéria fática e legal relativa a matéria tributável.

Ademais, o lançamento tributário veiculado no Auto de Infração foi praticado com observância aos requisitos do arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/1972, e no art. 142, do CTN, sendo lavrado por autoridade competente, trazendo a descrição dos fatos e os enquadramentos legais pertinentes, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa.

Assim, entendo que não há qualquer nulidade na decisão recorrida, pois que ausente o cerceamento do direito de defesa, já que foi garantido ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório.

Por essas razões, **rejeito a preliminar de nulidade** por cerceamento do direito de defesa.

### 3 – No mérito:

Adentrando a questão de mérito, verifica-se que o cerne da controvérsia reside nas classificações fiscais atribuídas pelo contribuinte na posição 2516, recebendo classificação NT na TIPI, enquanto que a Fiscalização entendeu que a posição correta é a 2516, essa tributada pelo IPI.

Entendeu a decisão recorrida que no contexto normativo vigente, pode-se buscar a classificação que melhor se encaixa às chapas polidas amparando-se nas notas explicativas das posições 2516 e 6802, a primeira, defendida pelo sujeito passivo e a segunda, adotada pela Administração. Segundo a decisão da DRJ, comparando as notas explicativas seria evidente que as chapas polidas e os ladrilhos se encaixariam na posição 6802, pois é explícita suas posições na classificação, onde o *polimento* caracteriza trabalho mais avançado que aqueles referidos na posição 2516 e os ladrilhos estão expressamente incluídos na 6802.

Por outro lado, a Recorrente, após fazer uma análise etimológica das palavras “desbastar” e “obras”, conclui que as placas de granito, ainda que recebendo um polimento (entendendo tal como modalidade do termo “desbaste”), não servem em nada para o consumidor final, nem tampouco para o varejista de material de construção, restando claro que é subproduto com pequeno beneficiamento, não tendo padronização nem acabamentos exigidos pelo beneficiário final, é um insumo que vai servir para outra empresa dar acabamento, e tal operação é tida, na TIPI, como não-tributada, razão pela qual sustenta o desacerto da autuação fiscal.

Analisando então as posições das classificações fiscais, temos que:

<b>POSIÇÃO 68:</b> <i>Obras</i> de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes.	<b>POSIÇÃO 25:</b> Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento
<b>Sub-Posição 68.02:</b> Pedras de cantaria ou de construção (exceto de ardósia) <i>trabalhadas</i> e <i>obras</i> destas pedras, exceto as da posição 68.01; cubos, pastilhas e artigos semelhantes, para mosaicos, de pedra natural (incluída a ardósia), mesmo com suporte; grânulos,	<b>Sub-Posição 2516:</b> Granito, pórfiro, basalto, arenito e outras pedras de cantaria ou de construção, <i>mesmo desbastados</i> ou <i>simplesmente cortados à serra ou por outro meio, em blocos ou placas de forma quadrada ou retangular.</i>

fragmentos e pós, de pedra natural (incluída a ardósia), corados artificialmente.	
<b>Posição Final 68.02.23.00:</b> Granito	<b>Posição Final 2516.11.00:</b> Em bruto ou <i>desbastado</i>
<p><b>Notas:</b> 1. O presente Capítulo <b><u>não compreende</u></b>:</p> <p>a) os produtos do Capítulo 25; (...).</p> <p>2.- Na acepção da posição 68.02, a expressão pedras de cantaria ou de construção trabalhadas <b><u>aplica-se não só às pedras incluídas nas posições 25.15 ou 25.16</u></b>, mas também a todas as outras pedras naturais (por exemplo: quartzitas, sílex, dolomita, esteatita) trabalhadas do mesmo modo, exceto a ardósia.</p>	<p><b>Notas:</b> 1.- Salvo disposições em contrário (...), apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), partidos, triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). Não estão, porém, incluídos os produtos ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições.</p> <p>(...)</p> <p>2.- O presente Capítulo não compreende:</p> <p>a) o enxofre sublimado, o precipitado e o coloidal (posição 28.02);</p> <p>b) as terras corantes contendo, em peso, 70% ou mais de ferro combinado, expresso em Fe<sub>2</sub>O<sub>3</sub> (posição 28.21);</p> <p>c) os medicamentos e outros produtos do Capítulo 30;</p> <p>d) os produtos de perfumaria ou de toucador preparados e as preparações cosméticas (Capítulo 33);</p> <p>e) as pedras para calcetar, meios-fios e placas (lajes) para pavimentação (posição 68.01); os cubos, pastilhas e artigos semelhantes, para mosaicos (posição 68.02); as ardósias para telhados ou para revestimento de construções (posição 68.03);</p> <p>f) as pedras preciosas e semipreciosas (posições 71.02 ou 71.03);</p> <p>g) os cristais cultivados de cloreto de sódio ou de óxido de magnésio (exceto os elementos de óptica) de peso unitário igual ou superior a 2,5g, da posição 38.24; os elementos de óptica de cloreto de sódio ou de óxido de magnésio (posição 90.01);</p> <p>h) os gizes de bilhar (posição 95.04);</p> <p>i) os gizes para escrever ou desenhar e os de alfaiate (posição 96.09).</p> <p>(...).</p>

Verificando as posições acima, entendo que o ponto central da controvérsia reside na interpretação da expressão “desbastada”, para ver se nela estaria inserida a atividade de “polimento” aplicada sobre as pedras, e ainda, do alcance da expressão “Pedras de cantaria ou de construção (exceto de ardósia) trabalhadas e obras destas pedras”.

Minha convicção está no sentido de que o que a Tabela de Incidência de IPI – TIPI tencionou excluir da tributação do imposto, posicionando como NT, são as pedras em

bruto, e, quanto atribuiu a qualificação de “desbastadas”, permitiu que se procedesse à uma rudimentar trabalho sobre a pedra, viabilizando seu transporte.

Ao ser aplicado “polimento” sobre as pedras, penso que esse tênue limite entre o que se tem por pedra bruta ou meramente desbastada, afasta do conceito de atividade meramente superficial sobre o produto. Para se realizar “polimento”, tenho que demanda-se um processo industrial mais sofisticado que o mero “desbaste” proporcionaria.

O polimento, portanto, deslocou o centro da análise para a identificação se o polimento – no sentido de desbaste - seria rudimentar e superficial (prova essa a cargo do sujeito passivo, ante ao que ele próprio fez constar de suas NF’s), caso em que a classificação na posição 2516 estaria adequada, ou se esse polimento já representaria uma atividade industrial mais sofisticada e profunda sobre a pedra, ainda que não a deixasse pronta ao consumidor final, para que viabilizasse que as “marmorarias” trabalhassem citados blocos para deles extrair a pedra polida, apta para se alcançar o último estágio de uso pelo destinatário final.

Assim, interpreto que o termo “obra” contido na posição 6802, diz respeito a atividade exercida sobre a pedra, e não necessariamente que seja já uma obra/produto pronto para aplicação em obra de construção civil.

Verificando, então, os documentos anexados aos autos, mais especificamente no volume II (páginas 188 à 197), identificam-se os seguintes produtos:

- Granito Cinza Andorinha 002 POLIDO
- Granito Verde Silvestre 002 POLIDO
- Granito Amarelo S. Francisco 002 POLIDO
- Granito Preto S. Gabriel POLIDO
- Granito Sta Cecilia POLIDO 10 chapas 200 x 160
- Granito Cinza Corumra POLIDO 04 CHAPAS 285 x 170
- Granito Café Brasil 002 POLIDO

Está claro que todas as Notas Fiscais constantes dos autos mencionam dessa forma os produtos, qualificando-os como a expressão “POLIDOS”. Não há nos autos qualquer menção que contrarie a expressão aposta pelo sujeito passivo em seus documentos fiscais, quanto a proceder a venda de produtos meramente “desbastados”. Constara sempre tratar-se de produtos “polidos”.

Em face destas designações, não entendo que na expressão “desbastado” está contido todo e qualquer tipo de “polimento”, e, a míngua de prova técnica que demonstre que esse polimento seria rudimentar, artesanal e superficial, que nem de longe retirasse o aspecto de pedra bruta dos seus produtos (cujo ônus penso caber ao sujeito passivo, por ser fato impeditivo do direito do Fisco), entendo que agiu acertadamente a Fiscalização ao classificar os produtos do sujeito passivo (constantes das NF’s acima, ou outras congêneres), na posição 68.02.23.00.

Finalmente, quanto a parte da autuação que glosara Créditos Básicos Indevidos, decorrentes do cômputo de atualização monetária sobre créditos escriturais extemporâneos de IPI, a própria recorrente admite que não escriturara tempestivamente seus créditos, e ao fazê-lo, lançou os valores de sua atualização. Porém, é matéria assente que os créditos corrente de IPI, admitidos como de direito do contribuinte, se não lançados à época, não podem receber correção monetária, já que tratam-se de créditos meramente escriturais. Somente admite-se a correção de créditos cuja escrituração seja vedada pela Administração, e haja necessidade de intervenção de órgão julgador nesse sentido.

Quanto a matéria, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aplico a regra contida no acórdão proferido no Recurso Especial nº 1035847 - RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, que afasta a correção monetária sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal, segue a ementa:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*

*1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

*2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.*

*3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.*

*4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, Dje 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Como o acórdão foi submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, sua observância é obrigatória por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Assim sendo, igualmente sobre o direito a correção monetária dos créditos escriturais, porque lançados sem que houvesse oposição fiscal a sua tempestiva escrituração, assiste razão a autoridade autuante, que glosou o lançamento da atualização procedida pelo contribuinte.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Joao Carlos Cassuli Junior - Relator

## Voto Vencedor

Sílvia de Brito Oliveira, Redatora designada

Inicialmente, registro que, em tese, do voto do I. Conselheiro Relator divirjo apenas quanto ao seu entendimento de que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) seria apto a dar início ao procedimento fiscal e, conseqüentemente, excluir a espontaneidade do sujeito passivo, mas cumpre registrar também que, dentre meus pares que me acompanharam no voto divergente, há quem concorde com o I. Relator nesse aspecto.

Assim, embora concordando em parte com a tese defendida, passo a expor as razões condutoras da minha divergência na aplicação dessa tese, ressaltando, por lealdade a meus pares, que, para alguns deles, a divergência seria derivada do entendimento de que o MPF constituiria mero ato de controle interno que, por si só, não teria o condão de macular o lançamento.

Ao compulsar estes autos, nota-se que, conquanto o relator refira-se a MPF para fiscalização do estabelecimento matriz, as peças processuais trazem apenas o MPF emitido para a fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2002, do estabelecimento autuado.

O sujeito passivo, ora recorrente, foi cientificado do referido MPF em 12 de dezembro de 2005 e, nessa mesma data, teve ciência também do auto de infração lavrado.

À época dessa ciência, para tratar do MPF, vigia a Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005, de cujo texto destacam-se os seguintes dispositivos, **ipsis litteris**:

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

(...)

*Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.*

Ora, o precípua fim do MPF é assegurar a transparência da ação fiscal, garantindo ao sujeito passivo o pleno conhecimento do objeto e da abrangência dessa ação. Assim, uma vez inobservadas as limitações de caráter temporal de validade do próprio MPF, as relativas aos tributos e ao período nele especificados e a circunstância de ter sido, no período de sua vigência, franqueada ao contribuinte a ciência desse mandado, é possível que esteja-se diante de ato nulo do agente fiscal. Ocorre que, no caso em exame, o que se tem comprovado nos autos é que a recorrente teve ciência do MPF e do lançamento na mesma data e essa circunstância não macula a peça fiscal com vício de nulidade, pois o que a disciplina do MPF requer é que a contribuinte seja dele cientificada nos termos do art. 23 do Decreto nº

70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente e, no mérito, acompanho o voto do I. Conselheiro Relator.

É como voto.

Sílvia de Brito Oliveira



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR em 11/03/2012 21:29:45.

Documento autenticado digitalmente por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR em 11/03/2012.

Documento assinado digitalmente por: NAYRA BASTOS MANATTA em 20/05/2012, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA em 14/03/2012 e JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR em 11/03/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 19/02/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP19.0220.10006.ZOLJ**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**B76B55F8C4D52FD4BF6AB8EC36D3CF470C4D0CC7**