



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 11 / 05
VISTO <i>[Assinatura]</i>

2º CC-MF  
FI.

Recorrente : GOIÁS REFRIGERANTES S/A  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/05
<i>Branca</i>
VISTO <i>[Assinatura]</i>

**NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.** Os vícios no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) não têm o condão de anular lançamento tributário, vez que não há previsão legal expressa neste sentido.

**COFINS. DECADÊNCIA.** O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 estatuiu que a decadência das contribuições que custeiam o orçamento da seguridade social é de 10 (dez) anos, ressalvada minha opinião pessoal.

**INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO.** Constatado que o contribuinte declarava valor menor que o constante em sua escrita fiscal, a diferença não declarada deve ser lançada de ofício. As alegações recursais para afastarem equívocos do lançamento devem estar sustentadas nas provas dos fatos pugnados.

**MULTA AGRAVADA. PRÁTICA REITERADA E CONTINUADA.** A prática de reduzir a zero, indevidamente, de modo reiterado e continuado, a receita oferecida à tributação, por força de erro ou outro artifício, é indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.

**Recurso voluntário ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **GOIÁS REFRIGERANTES S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*Dalton Cesar Cordeiro de Miranda*  
Dalton Cesar Cordeiro de Miranda  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.

cl opr



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21.03.03
<i>Branca</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : GOIÁS REFRIGERANTES S/A

## RELATÓRIO

Contra a interessada, em 29/01/2003, foi lavrado o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 01.2.00-2003-00028-4, para fins de verificação do IRPJ e sua correspondência com os valores declarados e apurados em escrituração contábil e fiscal da contribuinte, em relação a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (fl. 01), referente ao período de janeiro a dezembro de 1999.

Aos 14 dias de fevereiro de 2003, a contribuinte foi reintimada a apresentar a documentação contábil e fiscal anteriormente requisitada, sendo que, em 17/02/2003, foi concedida a dilação de prazo solicitada, no que diz respeito tão somente à documentação ao ano-calendário de 2002.

Em face do não cumprimento ao quanto requisitado, a interessada, em 13/3/2003, foi novamente reintimada a apresentar seus documentos contábeis e fiscais, tendo sido expressamente consignado que:

*... e dando continuidade à ação fiscal iniciada em 29/01/2003, ..., intimamos o contribuinte, acima identificado, a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, todos os livros, documentos e comprovantes solicitados através do termo de início de fiscalização datado de 29/01/2003 e do termo de reintimação datado de 14/02/2003.*

*Ressaltamos que, em sua resposta ao termo de reintimação acima citado, foi solicitado a esta fiscalização a dilatação do prazo por mais 20 (vinte) dias, o qual venceu no dia 10/03/2003, sem que a empresa tenha apresentado nenhum dos intens já por duas vezes solicitados, nem apresentado qualquer justificativa para o não atendimento. (fl. 07).*

À fl. 09, consta cópia da correspondência encaminhada pela interessada, à Fiscalização, capeando os documentos solicitados, entre eles o livro de apuração de ICMS relativo aos anos-calendário de 1998 a fevereiro de 2003, sendo que com relação “... aos Livros Diário, Razão, Balancete, LALUR e demais livros, informamos que devido a dificuldades financeiras por que passa a empresa, houve atraso na escrituração dos mesmos. No entanto, contamos com a compreensão ... a fim de entregá-los o mais breve possível.”.

A interessada, em 02/06/2003, tomou ciência do Auto de Infração de fls. 347 a 363, do qual é importante destacar o seguinte:

(...)

*Finalmente, em 21/03/2003, ou seja, quase dois meses após a ciência do Termo de Início de Fiscalização, o Contribuinte comparece, porém, apresentando apenas os livros Registro de Apuração do ICMS, Registro Inventário nº 2 e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências nº 001-E, bem como cópias do Estatuto Social, da Ata da Assembléia Constitutiva da Firam Goiás Refrigerantes S/A e da Ata do Conselho de Administração que elegeu a diretoria para o período de 01/01/2003 a 31/12/2003, além de informar que “devido a dificuldades financeiras por que passa a empresa” deixava de entregar os demais livros*

*cmf //*



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/05
<i>BRUNA</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

solicitados, prometendo entregá-los o mais breve possível, o que não ocorreu até a presente data. (Fls. 09 a 16).

Nesta ocasião o Contribuinte entregou ainda um demonstrativo informando as receitas de vendas do período de jan/1998 a dez/2002, às fls. 17 a 31. Entretanto, quando se faz a comparação destes valores com os escriturados no livro fiscal de Registro de Apuração de ICMS, fls 32 a 156, consolidados nas planilhas de fls. 259 a 261, conclui-se que não existe nenhuma relação entre eles e, levando-se em consideração que todas as DIPJ's e DCTF's apresentadas para o período em referência contém valores zerados de receita e de tributos a recolher, às fls. 157 a 186 e 248 a 258, respectivamente, fica patente que o Contribuinte, que não apresenta os livros contábeis onde seria possível ratificar as informações prestadas, estaria, mais uma vez, apensa tentando confundir e conturbar o andamento dos trabalhos de fiscalização, pois alega (apresenta números) sem no entanto prová-los.

(...)

No decorrer dos procedimentos fiscais ficou constatado que o Contribuinte omitiu a Base de Cálculo e o valor da COFINS devida, apresentando, tanto nas DIPJ's dos anos-calendário de 1998 a 2002, como nas DCTF's de 1999 a 2002, ..., respectivamente, valores zerados a título de COFINS, quando na realidade deveria ter informado valores devidos desta contribuição, tendo como prova os valores de Receita de Vendas escriturados no Livro Registro de Apuração de ICMS, ..., corroborados pelas DPI's entregues pelo próprio Contribuinte à Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás, ....

Estão sendo exigidos valores da COFINS apurados em decorrência da utilização das receitas de vendas escrituradas no livro Registro de Apuração de ICMS como Bases de Cálculo para o período de fevereiro de 1998 a fevereiro de 2003, descontados os valores escriturados como devolução de vendas, conforme demonstrativo "composição da base de cálculo às fls. 333 a 338, e os recolhidos a título desta contribuição, sendo que os valores exigidos no presente auto de infração são os efetivamente devidos de acordo com o "demonstrativo de situação fiscal apurada", às fls. 339 a 344.

Assim, ao se efetivar a comparação entre os valores apurados e os declarados, conforme Demonstrativo de Diferença na Receita Total às fls. 259 a 261, pode-se observar que o Contribuinte omitiu a totalidade do seu faturamento, em todas as Declarações apresentadas à SRF de modo reiterado e continuado durante todos os meses do período fiscalizado, declarando valores zerados de faturamento em contraposição aos valores escriturados na coluna de saídas de mercadorias do livro fiscal Registro de Apuração de ICMS, evidenciando-se o intuito de fraude contra a ordem tributária.

Ao impugnar o Auto de Infração lavrado, a interessada argumentou o seguinte:

- (i) a nulidade da autuação por estar fundamentada em MPF eivada de vícios;
- (ii) a decadência dos créditos constituídos até junho de 1998;

*mf/H*



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/2005
<i>Blanca</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

- (iii) o levantamento da base de cálculo deve ser apurado no faturamento mensal cujo afastamento somente poder ser feito ante a impossibilidade de sua determinação com base na escrita contábil e fiscal;
- (iv) o auto de infração somente pode ser lavrado com base em prova emprestada pelo Fisco Estadual, quando ocorrer a insuficiência de outros elementos; e
- (v) a fraude não está devidamente caracterizada, daí se faz necessário o afastamento da multa agravada aplicada.

A Segunda Turma da DRJ em Brasília - DF, à unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento. Tal decisão está consubstanciada no Acórdão nº 7.372/03, de fls. 465/475.

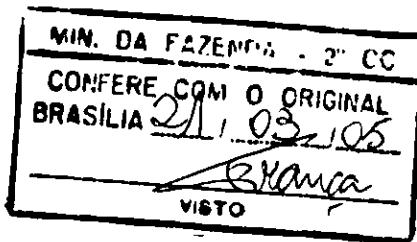
Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho de Contribuintes por tempestivo Recurso Voluntário de fls. 490 a 530, acompanhado do arrolamento de bens, repisando, em apertada síntese, suas razões de impugnação.

É o relatório.

*end //*



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160



2º CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Como relatado, trata-se de recurso voluntário manejado contra acórdão da DRJ em Brasília - DF, julgando procedente lançamento levado a efeito contra a recorrente e pela "... insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a períodos de apuração compreendidos entre os meses de fevereiro de 1998 a fevereiro de 2003. (fls. 347 a 361)." (fl. 468).

A recorrente, em preliminar e quanto à nulidade do auto de infração lavrado e julgado procedente, sustenta que "seja declarada a nulidade total do presente lançamento, porque o mesmo foi levado a efeito a descoberto de MPF competente (que só previa o IRPJ), ou, na pior das hipóteses, seja considerado como válido somente o período de apuração de 1999, pois os demais, igualmente, também não foram incluídos mediante MPF-C" (fl. 525).

E quanto a essa nulidade argüida, socorro-me do entendimento exarado sobre a matéria pela Conselheira Maria Teresa Martinez López<sup>1</sup> que, analisando situação análoga à presente, proferiu voto nos seguintes termos:

A recorrente apenas se insurge quanto à nulidade do auto de infração, por irregularidades apontadas quanto à inobservância das regras pertinentes à Portaria SRF nº 3.007, de 2001, que regula o Mandado de Procedimento Fiscal. No mais, alega que, declarada a nulidade do lançamento, poderá proceder ao parcelamento do crédito tributário lançado com a aplicação da multa de mora no percentual de 20%, mais os acréscimos da SELIC. Portanto, o deslinde do presente litígio passa pela análise da natureza do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, com a demarcação da sua função no procedimento de fiscalização.

Compulsando os autos verifico que, quando do início da fiscalização, em 23/04/2002, a contribuinte foi devidamente científica da existência de MPF-F (Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização) determinando a execução da ação fiscal, no caso, o MPF-F nº 0120100200200120-1, emitido em 22 de outubro de 2002, com prazo de execução até 12 de julho de 2002 (fl. 01). O mencionado documento foi objeto de sucessivas prorrogações, efetuadas por emissão de MPF-C (Mandado de Procedimento Fiscal Complementar) dentro dos respectivos prazos de validade.

O Mandado de Procedimento Fiscal foi disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 23/11/1999, substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, com referências no § 1º do artigo 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001. Pelas suas características, o MPF, primor-dialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal.

Mesmo entendimento foi expressado pelo Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06.820, cujo excerto aqui transcrevo:

<sup>1</sup> Acórdão 203-09.205, Recurso Voluntário nº 123.381



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA	24/03/05
<i>Blanca</i>	
VISTO	

2º CC-MF  
FL.

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

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

*Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercitar 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, ouso 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."*

Por também entender tratar-se de documento de natureza subsidiária da execução dos trabalhos fiscais, voltado para as atividades internas de planejamento das ações no âmbito da Administração Tributária, o MPF deve observar ao inserido no artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, *in litteris*:

*"Art. 7º - O procedimento fiscal tem início com:  
I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;  
II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;  
III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.  
§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*mf*



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 01/03/05
<i>Exameca</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."*

Assim, para a demarcação dos efeitos do MPF deve-se ter à frente que, para que se inicie o procedimento de fiscalização deve o sujeito passivo ser notificado por ato que se revista de forma escrita e seja praticado por servidor competente, não bastando para isso apenas o MPF. Pois, para realizar os trabalhos de fiscalização, a autoridade fiscal leva a efeito o procedimento que lhe é privativo e que consiste numa série de atos tendentes a verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, como demarcado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. Assim, os atos desenvolvidos nessa fase do trabalho condicionam o conteúdo do lançamento, repercutindo-se, portanto, nos efeitos que este vise produzir. Tais atos habilitam a autoridade competente para a prática do lançamento a adotar uma conduta conforme a previsão normativa, para obter os meios necessários, notadamente probatórios, para concretizar o comando normativo, caracterizando e identificando a situação de fato à qual deve ser aplicável a norma. A obtenção pura e simples dos meios que possibilitam o lançamento nunca representará ato de autoridade. O valor do ato está justamente no teor do recibo e não na obtenção física dos documentos. Por isso que é sempre um documento escrito, passado por servidor competente, que dá início ao procedimento fiscal.<sup>2</sup>

Nesse passo, vê-se que, com o MPF, o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas de nada adianta estar habilitado pelo MPF se não foram lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização, o que implica em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados.

Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto aos problemas que podem surgir no MPF, transcrevo as razões de decidir pelo ilustre relator Jorge Freire, no Acórdão de nº 201651, Sessão de 19 de setembro de 2002:

*"Mas, com efeito, não desflua da leitura da Portaria SRF nº 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF nº 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF*

<sup>2</sup> Nesse sentido, veja-se Acórdão nº 202-14.692 (sessão de 04/2003), cuja relatora Ana Neyle Olimpio Holanda, chega a idêntico entendimento.



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/03/05
<i>B. Hanan</i>
VISTO

2º CC-MF  
FI.

*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 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. Para o Decreto nº 70.235/72 o MPF é apenas uma espécie em que se consubstancia o ato de ofício que dá início ao procedimento fiscal tendente a apurar determinada exigência fiscal, mas não a única.*

*A vingar a tese da douta decisão sob análise, significaria dizer que toda vez que a administração tributária se equivocasse na revalidação do MPF, na troca de auditores, etc., por eventual descuido ou negligência, o próprio crédito que ela tem incumbência legal de administrar e fazê-lo ingressar no erário, poderá sucumbir por vício formal, o que não me parece lógico.*

*Então, iniciado o procedimento fiscal, cientificado o sujeito passivo, através de MPF, ou outra qualquer forma que a Administração venha a criar, o procedimento entrará nos trilhos do Decreto nº 70.235/72, e ele passará a reger o procedimento fiscal e o eventual lançamento. A partir daí, só a lei poderá determinar os vícios formais que possam levar a decretação da nulidade do lançamento, o que não é a hipótese.”*

No mais, reitero as razões de decidir pela autoridade de primeira instância a seguir transcritas:

*“O Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pela SRF (portaria SRF nº 3.007, de 2001), é um documento que estabelece normas para a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos por ela administrados sejam promovidos em conformidade com a ordem específica – Mandado de Procedimento Fiscal – (art. 2º), expedida por uma das autoridades relacionadas em seu art. 6º e dentro do prazo nela estipulado em seus artigos 12 e 13.*

*O artigo 13, § 2º, da supracitada norma estabelece que após cada prorrogação, o AFRF responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet.*

*Observe que em momento algum a norma determina que a entrega do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas deva ser apresentado antes de expirado o prazo para cumprimento do MPF, observe-se que o que deve ser feito antes de expirado o prazo para execução do MPF é a emissão de novo MPF que prorogue o prazo do anterior, mas isso não quer dizer que a ciência ao contribuinte tenha que ser dada antes do final do prazo, mesmo por que se o contribuinte quiser poderá obter tais informações através de consulta na internet, no endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), utilizando o código informado em todos os MPFs emitidos. (grifei)*



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA/21/03/05
<i>BLAMOR</i>
VISTO

2º CC-MF  
FI.

*Cabe esclarecer à autuada que o MPF constitui-se em instrumento de controle indispensável à administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato os Auditores-Fiscais que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções.*

*Enquanto instrumento de controle, o MPF se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores-Fiscais, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada de modo adequado ou se os fiscais não estão levando mais tempo do que o necessário para a realização dos trabalhos.*

*Essa verificação se materializa interna corporis, ou seja, se, no curso de seus trabalhos, o Auditor-Fiscal percebe que não será capaz, em face das peculiaridades do caso concreto, de concluir os trabalhos em tempo hábil, solicita aos superiores hierárquicos responsáveis pela emissão do mandado a sua prorrogação.*

*Assim, falhas em relação à não entrega do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF não têm força para retirar a competência do Auditor Fiscal para efetuar o lançamento ou para inutilizar o ato por ele validamente efetivado."*

Afastada, portanto, a discussão da nulidade do auto de infração em razão de problemas no MPF, verifico que o auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF – no pleno exercício de suas funções (art. 142, parágrafo único, do CTN), e, a teor do disposto no art. 6º da MP nº 1.915, de 1999<sup>3</sup>, não havendo que se cogitar, assim, da nulidade específica do item I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Por derradeiro, concluo pela inexistência da nulidade do auto de infração e da conseqüente figura da espontaneidade, sendo devidos os valores de COFINS lançados no auto de infração, bem como os acréscimos legais, quais sejam: multa de ofício de 150% em função do arbitramento do lucro, conforme o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e juros de mora, percentual equivalente à Taxa SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (destaques no original)

Não fosse o suficiente o quanto vai acima e a afastar a preliminar sustentada pela recorrente, valho-me ainda de voto da lavra do citado Conselheiro Jorge Freire<sup>4</sup>, quando de julgamento de apelo voluntário por este Colegiado, vazado nos seguintes termos:

Em relação à pugnada nulidade do lançamento em relação ao exercício 2003 por não constar no Mandado de Procedimento Fiscal, é de ser rechaçada.

A respeito, já me manifestei longamente no Acórdão nº 201-76.170, votado à unanimidade nas Sessões de setembro de 2002, cujos excertos a seguir transcrevo:

*"De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre dô 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*

<sup>3</sup> "Art. 6º. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados: I - em caráter privativo: a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;"

<sup>4</sup> Acórdão 202-15.608, Recurso Voluntário nº 126.334



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFIRMADO - 03/05/2005
BRASÍLIA 21.03.05
<i>Alencar</i>
VISTO

2º CC-MF  
FL.

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"<sup>5</sup>. E o procedimento de fiscalização<sup>6</sup>, 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 dúvida, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal<sup>7</sup>, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

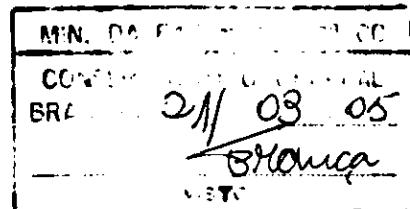
A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no 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 regulamente 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 pátio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não desfio 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

<sup>5</sup> Art. 6º, da MP nº 2.175-29, de 24/08/2001.

<sup>6</sup> O Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235/72, como procedimento fiscal.

<sup>7</sup> 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 exacial do sujeito ativo. O Decreto nº 70.235/72 tem normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

*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 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."*

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa, mormente versando exclusivamente quanto a quesitos procedimentais não especificados no rito do Decreto nº 70.235/72. Também não identifico na circunstância sob análise a existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento por vícios meramente formais em relação a normas infralegais, e, de igual sorte, em nenhum momento restou evidenciada qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.

O fato de determinado período não estar abarcado por determinado MPF poderá gerar efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada. A vingar a tese da recorrente, significa dizer que toda vez que a administração tributária se equivocar na revalidação do MPF, na troca de auditores, etc., por eventual descuido ou negligência, o próprio crédito que ela tem incumbência legal de administrar e fazê-lo ingressar no erário, poderia sucumbir por vício formal, o que não me parece lógico, pois haveria um desvirtuamento da finalidade da própria existência do Fisco.

Sem embargo, só a lei em sentido estrito poderá determinar a nulidade do lançamento em função do descumprimento de normas relativas à emissão e regulamentação de mandados de procedimento fiscal, ou seja, normas procedimentais. E o Decreto nº 70.235/72, que trata do procedimento e do processo administrativo tributário, não determina, em seu art. 59, que tais vícios maculem a exigência fiscal a tal ponto de fulminá-la de morte. Sequer prevê a existência do MPF. Por tal, com a devida vênia, divirjo do entendimento dos professores Roque Carazza e Eduardo Bottalbo, que embasam seu trabalho em norma meramente administrativa, que, quero crer, contrapõe-se ao basilar princípio da legalidade.

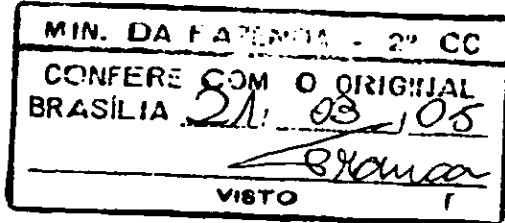
Como nos ensina Sérgio Ferraz e Adílson Abreu Dallari<sup>8</sup>,  
*"A forma constitui, inequivocamente, um elemento de grande relevância no ato administrativo. Mas esse relevo adquire especial significação no processo, inclusive no administrativo, eis que aqui ela assume, inclusive, as finalidades de assegurar a celeridade, a razoabilidade, a igualdade e a eficiência na atuação processual. Só que de braços dados com esse relevo vai também o conceito de instrumentalidade das formas. Isso é, se bem que a forma compareça aqui, segundo visto acima, como garantia de realização efetiva de supremos princípios, ela, por isso mesmo, não é um fim em si."*

...  
*Dessa sorte, na análise que faça de um caso concreto de inobservância da forma há que se valer o agente decisório de toda uma pauta informativa...que lhe há de dizer se deve, então, prevalecer ou não a obediência ao rito."* (grifei)

<sup>8</sup> In PROCESSO ADMINISTRATIVO, 1 ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 196/198.



Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160



2º CC-MF  
fl.

Demais disso, como bem pontuado pela r. decisão, o próprio MPF faz menção, em relação a eventuais diferenças entre valores declarados e apurados, que devem ser verificadas em relação aos cinco últimos anos, desta forma abrangendo o período de agosto de 1998 a agosto de 2003.

Por tudo isso, não identifico na hipótese qualquer motivação a ensejar a decretação de nulidade do lançamento. Assim, rechaça-se a nulidade pleiteada.

Assim, forte em minha convicção, essa endossada pelos votos em parte acima transcritos, voto por afastar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, prosseguindo na análise dos demais argumentos de apelação.

No que diz respeito à decadência "... sobre os créditos tributários constituídos anteriormente a junho de 1998 ..." (fl. 530), registro que, ressalvado meu entendimento pessoal, curvo-me à majoritária jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, votando, consequentemente, pelo não acolhimento das pretensões da recorrente, pois o prazo decadencial a ser observado para a COFINS é o de 10 (dez) anos, conforme preceitua o artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Nestes autos, a recorrente requer a declaração de improcedência do lançamento, uma vez que o levantamento da base de cálculo da COFINS foi realizado "... com supedâneo somente nos Livros Registro de Apuração do ICMS; quer em decorrência da existência, no processo, de provas obtidas ilicitamente." (fl. 529).

A meu sentir, tais razões de recurso não hão de prosperar, uma vez que foi a própria recorrente quem ofereceu os documentos analisados pela Fiscalização, assim como se recusou a fornecer outros elementos que pudessem justificar que teria supostamente recolhido a COFINS nos moldes em que legalmente exigida a aludida exação, tudo como já devidamente relatado e registrado nestes autos.

Conforme já decidido, esclarecido e constante do Acórdão recorrido, "... não é esta a situação que se apresenta nos autos, mas sim a ocorrência de receita de vendas registradas nos Livros de Registro de Apuração de ICMS e nas Declarações Periódicas de Informações – DPI, obrigação acessória relativa à legislação do ICMS, valores estes que em comparação com os declarados são, "in totum", superiores, denotando, comprovadamente, que a empresa somente fornecia ao fisco estadual informação de receitas e vendas e nenhuma ao fisco federal (fls. 259/261).

Donde, na ausência de documentação que possibilite averiguar a receita de suas vendas, a DPI e o Livro de Apuração de ICMS se prestam para este fim, visto que nelas a empresa registrou o resultado de suas vendas.

No mais, os registros nos Livros de ICMS e nas DPIS correspondem à escrituração mantida com observância das disposições legais, fazendo prova a favor do contribuinte e cabendo ao fisco a prova da inveracidade dos fatos nela registrados (arts. 923 e 924 do RIR, Decreto 3.000/1999).

Além disso, a utilização da DPI e do Livro de Apuração do ICMS está amparada pelo art. 276 do RIR, Decreto 3.000/1999, ... " (fls. 476/474).

E quanto ao pedido de afastamento da multa agravada de "... 150% para 75%, haja vista a não comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação ..." (fl. 530), pela

*conf. M*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10120.002929/2003-11  
Recurso nº : 126.612  
Acórdão nº : 202-16.160

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 21/02/05
<i>B. Haner</i>
VISTO

2º CC-MF  
FI.

recorrente e no que concerne à insuficiência de recolhimento da COFINS, entendo ser o referido pleito de todo despropositado, pois é pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes quanto à manutenção da multa agravada, quando se verifica e se comprova a **prática reiterada e continuada de não recolhimento de tributos**<sup>9</sup>, o que resta efetivamente demonstrado nestes autos.

Além do que, é de se frisar, oportunidades foram dadas à recorrente para que prestasse os devidos esclarecimentos à Fiscalização quanto ao efetivo recolhimento da COFINS, tendo a recorrente, por razões não devidamente justificadas, contraditórias e não comprovadas (fls. 472/473), deixado de prestar os esclarecimentos solicitados e, conseqüentemente, apresentar a documentação que porventura demonstrasse a não insuficiência do recolhimento da exação reclamada.

Forçoso é, portanto, concluir que a “... *prática de reduzir, indevidamente, de modo reiterado e continuado, a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.*”<sup>10</sup>.

Por fim e quanto à insuficiência de recolhimento da COFINS, entendo que a mesma está devidamente demonstrada nestes autos, pois houve faturamento em favor da recorrente no período objeto da autuação, cujo montante constitui a base de cálculo do tributo, em face do que dispõem a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 9.718/98.

Diante do exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA //

<sup>9</sup> Acórdão 101-94.219, Recurso Voluntário nº 133.005, Conselheiro relator Paulo Roberto Cortez

<sup>10</sup> Acórdão 203-08.874, Recurso Voluntário nº 118.646, Conselheira relatora Maria Cristina Rosa da Costa