



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.007803/00-12
Recurso nº : 121.411
Acórdão nº : 203-10.132



Recorrente : COMÉRCIO DE BEBIDAS PAULÍNIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas-SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. **Preliminar rejeitada.**

COFINS. BASE DE CÁLCULO. IPI. ESTABELECIMENTO COMERCIAL REVENDEDOR DE BEBIDAS. NÃO EXCLUSÃO. Da base de cálculo da COFINS dos revendedores de bebidas não é excluído o valor do IPI incluso no preço do produto.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COMÉRCIO DE BEBIDAS PAULÍNIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Sílvia de Brito Oliveira, Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10830.007803/00-12
Recurso n^o : 121.411
Acórdão n^o : 203-10.132



Recorrente : COMÉRCIO DE BEBIDAS PAULÍNIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de fls. 03/11, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), períodos de apuração 03/96 a 08/97, no valor total de R\$266.274,05, incluindo juros de mora e multa de 75%.

O lançamento decorre de valores não declarados e não recolhidos, conforme demonstrado à fl. 13.

Impugnando o lançamento, a empresa argúi basicamente o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que bem os reproduz (fl. 73):

3. *Inconformada com o lançamento a contribuinte, por meio de seu advogado, procuração de fls. 58, apresentou a Impugnação de fls. 43/57, alegando em linhas gerais, que:*

3.1. *o Mandado de Procedimento Fiscal, emitido em 18/05/00, visava verificar apenas as Contribuições ao PIS e mesmo que se acatasse o MPF ele foi prorrogado em 30/08/00, ocorrendo o decurso do prazo de validade, não podendo o fiscal que iniciou a fiscalização terminá-la, desrespeitando dessa forma as normas reguladoras dos Processos Administrativos Fiscal da União o que torna nulo o Auto de Infração;*

3.2. *a fiscalização tenta imputar à atuada diferença na base de cálculo para a incidência do PIS, não considerando correta a declarada em DCTF, que ao excluir os valores do ICMS, do IPI e das vendas de ativos, a rigor, agiu dentro da estrita legalidade;*

3.3. *a ampliação da base de cálculo levada a efeito pela Lei 9.718, de 1998 é ilegal, assim, o faturamento deve ser mantido sem a inclusão das receitas não operacionais;*

3.4. *ilegalidade da aplicação da Taxa Selic que acarreta enormes prejuízos ao contribuinte que já teve o tributo indexado pela UFIR, além da atualização monetária de juros legais de 1% ao mês, estando assim caracterizado o famigerado "bis in idem";*

3.5. *insurge-se contra a aplicação da multa de 75%, que fere princípios constitucionais que vedam o confisco.*

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 71/79, por unanimidade de votos julgou o lançamento procedente.

Rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento, considerando o MPF ato de controle administrativo e afirmando que nele há determinação expressa para que se proceda às verificações obrigatórias.

Reporta-se ao Parecer Cosit n^o 9/99, ao art. 142 do CTN, aos arts. 10 e 11 do Decreto n^o 70.235/72, e ainda ao art. 55 da Lei n^o 8.784/84, para concluir que a irregularidade apontada não torna o lançamento nulo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10830.007803/00-12
Recurso n^o : 121.411
Acórdão n^o : 203-10.132



No mérito, destaca que a autuação se deu com base em informações prestadas pela própria contribuinte.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade contra a Lei n^o 9.718/98, entende não passíveis de apreciação no âmbito deste processo administrativo, reportando-se ao Parecer PGFN n^o 439/96. De todo modo, afirma que a taxa Selic está em consonância com o art. 161, § 1^o, do CTN, e que a multa de ofício foi corretamente aplicada, na forma do art. 44 da Lei n^o 9.430/96.

O Recurso Voluntário de fls. 88/96, tempestivo (fls. 85 e 88), repete a alegação de nulidade do lançamento, em virtude de no MPF constar apenas o PIS, e, no mérito, insiste na incorreção da base de cálculo, por não ter havido exclusão de valores do IPI e da venda de bens do ativo permanente.

Em seguida introduz alegação nova, não constante da impugnação, afirmando ter efetuado recolhimentos a maior nos períodos anteriores aos dos lançamentos, exatamente por não ter excluído os valores do IPI e da venda de bens do ativo permanente. Ao perceber o equívoco, passou a compensar parcialmente, na sua contabilidade, a COFINS devida no período lançado, conforme os demonstrativos de fls. 112/116. Daí a divergência nas DCTF, afirma.

Finaliza requerendo o cancelamento do Auto de Infração e, caso haja dúvida, a realização de diligência.

Anexa ao Recurso cópias de DARF e de Livro Diário (fls. 117/480).

Informações às fls. 97/106 dão conta do arrolamento de bens necessário.

Esta Terceira Câmara converteu o julgamento do recurso em diligência, com vistas a apurar se o IPI integrou a base de cálculo da Contribuição, se os valores do indébito alegado estão corretos, e se é o caso de preenchimento incorreto das DCTF, apenas (fl. 484).

O resultado da diligência informa que a contribuinte, empresa comercial, não é contribuinte do IPI; que apurou os valores do indébito alegado considerando os valores desse imposto, destacado nas suas compras; que não possui medida judicial a amparar tal procedimento; e que as DCTFs foram preenchidas conforme os valores recolhidos (fls. 512/514).

Manifestando-se sobre o resultado da diligência (fls. 516/519), a recorrente insiste no direito à exclusão pretendida, que “surge em decorrência da operação de sua atividade como distribuidora de bebida, que adquire os produtos por ela comercializados, acrescidos do valor do IPI e que, na venda, cujo preço é pautado pelo Fabricante, está inserido o valor do IPI.” (fl. 517). Aduz que a compensação almejada visa evitar o *bis in idem*, estando fundamentada na alínea “a” do parágrafo único do art. 2^o da LC n^o 70/91.

Novamente requer a nulidade do Auto de Infração, desta feita em face de duplicidade de lançamentos, já que o crédito tributário em questão já havia sido exigido anteriormente, por meio dos Processos n^{os} 10830.002840/99-56 e 10830.002841/99-19.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.007803/00-12
Recurso nº : 121.411
Acórdão nº : 203-10.132



2º CC-MF
Fl.

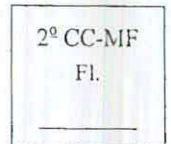
A Delegacia da Receita Federal em Campinas, considerando a alegação nova produzida quando da manifestação contra o resultado da diligência, informa à fl. 551 que os dois processos referidos tratam da COFINS, nos períodos de apuração compreendidos entre 11/97 a 12/98.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.007803/00-12
Recurso nº : 121.411
Acórdão nº : 203-10.132



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

PRELIMINAR

Observo, em primeiro lugar, que não consta dos Autos cópia do MPF em questão, também mencionado pela fiscalização, à fl. 12. Encontra-se acostado, à fl. 01, apenas a Ficha Multifuncional (FM) nº 2000-00.794-4, emitida em 10/05/2000 e que antecedeu o MPF, este emitido em 18/05/2000.

Em segundo lugar, observo que o lançamento em tela ocorreu no seio das verificações preliminares obrigatórias, já que os valores foram apurados a partir do confronto entre valores declarados em DCTF e recolhidos com aqueles devidos, segundo informações da própria contribuinte.

Feitas essas observações, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento argüida por entender que o MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário. Este o entendimento já esposado por esta Terceira Câmara.¹

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

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

O art. 196 do CTN está assim redigido:

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

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

¹ Cf. acórdão 203-08483, j. em 16/10/2002, relatora Lina Maria Vieira.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10830.007803/00-12
Recurso n^o : 121.411
Acórdão n^o : 203-10.132



2º CC-MF
Fl. _____

A Lei n^o 10.593/2002, por sua vez, bem como as MPs retrocitadas, dispõem sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art 6^o dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável, em caráter privativo, pelo lançamento tributário.

A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, cabe destacar que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido cabe trazer à colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão n^o 107-06.820, Recurso de Ofício n^o 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6^o da Medida Provisória n^o 46/2002, que convalidou a Medida Provisória n^o 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 n^o 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.”

Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão 201-76.927, Recurso n^o 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade no tocante à matéria enfocada. Observe-se:

“De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.007803/00-12
Recurso nº : 121.411
Acórdão nº : 203-10.132



2º CC-MF
Fl.

personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

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

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

...

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

² Art. 6º, da MP nº 2.175-29, de 24/08/2001.

³ 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.

⁴ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto nº 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

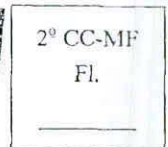
⁵ **Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos**, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

⁶ Nesse sentido art. 55 da Lei nº 9.784/99, que dispõe: "Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10830.007803/00-12
Recurso n^o : 121.411
Acórdão n^o : 203-10.132



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 pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não defluiu da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal atuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

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

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

Por fim, cabe ressaltar que no âmbito da Secretaria da Receita Federal nenhuma norma infralegal contém o comando inserto no art. 28, III, da Portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social n^o 357, de 17/04/2002, segundo o qual é nulo o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.⁷

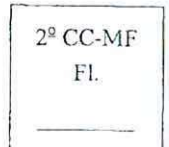
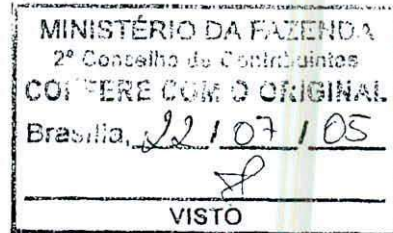
⁷ Art. 28 – São nulos: [...]

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.007803/00-12
Recurso nº : 121.411
Acórdão nº : 203-10.132



Dessarte, a circunstância de o lançamento ter sido efetuado sem que o tributo específico objeto do Auto de Infração conste do MPF não enseja a nulidade do lançamento.

MÉRITO

A recorrente, na qualidade de estabelecimento comercial revendedor de bebidas, não pode excluir da base de cálculo da COFINS, bem como do PIS Faturamento, o valor desse imposto incluso no preço do produto. A Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 2º, parágrafo único, "a", só permite a exclusão do valor do IPI destacado na nota fiscal de saída, na hipótese do sujeito passivo ser contribuinte desse imposto. Daí ser infundada a pretensão.

Às fls. 502/503 a recorrente esclarece "que adquiriu os produtos por ela comercializados, acrescidos do valor do IPI e que, na venda, cujo preço é pautado pelo Fabricante, está inserido o valor do IPI.", e que, visando evitar o *bis in idem*, apurou os valores a serem excluídos da base de cálculo da COFINS, considerando-os como indébitos.

Ora, a incidência *bis in idem* - impostos repetidos sobre a mesma base de cálculo: *bis*, repetição; *in idem*, sobre a mesma - é própria da COFINS e do PIS, exceto no regime não-cumulativo. Assim, a pretensão da recorrente é por demais desarrazoada, até porque a Constituição não proíbe a existência de tributos com tal característica, a não ser na situação particular da competência residual do art. 154, I, que não é a hipótese da COFINS, enquadrada que está no art. 195, I, do texto constitucional. O que a Constituição veda é a bitributação, que é a existência de tributos concorrentes instituídos por sujeitos ativos distintos: União e Estado, Estado e Município, etc.

Quanto à alegada duplicidade de lançamento, inexistente porque os processos nºs 10830.002840/99-56 e 10830.002841/99-19 tratam de outros períodos de apuração, distintos dos exigidos neste Auto de Infração em tela, como pode ser verificado às fls. 543/551.

Por último a alegada exclusão de valores provenientes da venda do ativo permanente, feita de forma genérica e desacompanhada de qualquer prova. Embora em tese assista razão à recorrente, já que no faturamento não se incluí o produto de tal venda, consoante a LC nº 70/91, a alegação encontra-se desacompanhada de qualquer prova, pelo que é desprezada.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de maio de 2005.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS