



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

**Processo n°** 11924.001271/00-97  
**Recurso n°** 231.908 Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-00.615 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de setembro de 2010  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** R. DAMÁSIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/1997

**NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NÃO OCORRÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos as eventuais falhas na emissão, prorrogação e trâmite desse instrumento.

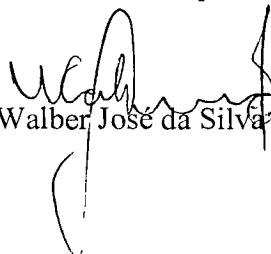
**VENDA EM CONJUNTO DE PEÇAS INDIVIDUALIZADAS - KIT - TRIBUTAÇÃO DO PRODUTO FINAL**

Na hipótese, o contribuinte vende individualmente todas as peças essenciais para uma bicicleta, efetuando a venda na forma de KIT. Impossível admitir o argumento de que a venda em separado de todas as peças de uma bicicleta não significa a venda de uma bicicleta inteira, razão pela qual a tributação deve incidir como venda do produto final “bicicleta”.

Recurso Voluntário Negado.

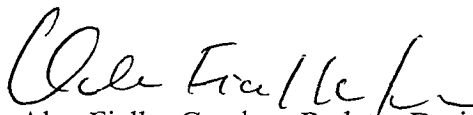
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Designado o Conselheiro Alan Fialho Gandra para redigir o voto vencedor da preliminar de nulidade. O Conselheiro Alexandre Gomes declarou-se impedido.

  
 Walber José da Silva - Presidente.



  
Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora

  
Alan Fialho Gandra - Redator Designado.

EDITADO EM: 06/07/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antônio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra e Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de auto de infração por meio do qual se exige da Recorrente o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI relativo ao período de janeiro de 1996 a agosto de 1997.

A Recorrente é empresa que comercializa (i) componentes isolados de bicicletas e (ii) conjuntos de componentes (kits). Em ambos os casos dispensa o mesmo tratamento fiscal, como se fossem saídas de peças isoladas.


A empresa é contribuinte do IPI por importar e dar saída aos produtos que importa (art. 9º, I, do Decreto n.º 2.637, de 1998 – RIPI/98). Todavia, a fiscalização entendeu que ao dar saída ao conjunto básico de peças de uma bicicleta (na forma de kit) a Recorrente também configura o fato gerador do imposto na modalidade “montagem”.

Para fundamentar seus argumentos a fiscalização informa que os componentes básicos de uma bicicleta estariam discriminados em duas notas fiscais, com números seqüenciais próximos, na mesma data e referente ao mesmo comprador, com a aposição da expressão “CONT...” no campo “ESPÉCIE” da primeira das notas fiscais, o que induziria serem todos componentes de uma mesma bicicleta. Menciona ainda que em um número reduzido de notas fiscais consta a expressão “kit” no campo “Descrição dos Produtos”.

Em virtude de ter considerado a saída dos “kits” como saídas de bicicletas a fiscalização procedeu ao arbitramento do IPI que entendeu ser devido “*aplicamos a alíquota de 15% de IPI de bicicleta (...) sobre a base de cálculo (valor total das notas fiscais de saídas dos “kits” em cada decêndio, subtraído-se o valor total do IPI constantes das notas fiscais, referentes aos componentes importados), conforme demonstrado na planilha (...) (fls. 03)*” Às fls. 04 o Agente Fiscal descreveu a continuação do procedimento que levou ao arbitramento do valor objeto do auto de infração em apreço.

Inconformada a Recorrente apresentou suas razões de impugnação (fls. 812/833) aduzindo, em síntese, os seguintes argumentos:

- (i) preliminar de nulidade em razão do auto de infração ter sido lavrado em procedimento de fiscalização reiniciado sem a observação dos procedimentos legais necessários;

 2



- (ii) não realiza atividade de industrialização na modalidade montagem, sendo sua atividade comercial a venda, por atacado e varejo, de partes e peças de bicicletas e motocicletas;
- (iii) as técnicas utilizadas pela fiscalização (indução, presunção) são subjetivas;
- (iv) registra que a palavra “kit” significa “quadro + garfo” e possui classificação específica (8714.91.00);
- (v) quando ocorre a compra de bicicleta registra no campo “Descrição do Produto” a marca e o modelo da bicicleta e faz menção expressa à respectiva classificação fiscal;
- (vi) requer a realização de perícia uma vez que o agente administrativo utilizou provas por amostragem.

Especificamente em relação à preliminar de nulidade informou a Recorrente que em 25/09/1997, foi iniciada ação fiscal em seu estabelecimento com base na Ficha Multifuncional - FM 00177, relativa ao período de 1996/1997. Decorridos 60 (sessenta) dias, ainda não havia sido concluída a fiscalização. Posteriormente, em 05/08/1998, valendo-se da mesma FM, outros Auditores-Fiscais a reiniciaram, ação que teve seu prazo prorrogado. Em 22/12/1998, tomou ciência de Termo de Encerramento, ocasião em que supôs que os resultados apresentados refletiam a regularidade do período fiscalizado. Contudo, para a sua surpresa, foi lavrado, em 24/02/2000, outro Termo de Ciência e Continuação do Procedimento Fiscal. Em 31/03/2000, foi cientificado do encerramento desta nova fiscalização, momento em que soube da lavratura deste auto de infração.

A Recorrente alega que não houve o necessário ato autorizativo que permitisse o reexame dos livros e documentos da empresa, relativos ao período de 1996/1997, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade absoluta do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, tendo em vista as informações consignadas pela defesa, resolveu baixar os autos em diligência (fls. 889/893), a fim de que fossem prestados esclarecimentos. Em atendimento à solicitação, a Delegacia da Receita Federal em Teresina/PI consignou as seguintes informações, cientificadas à contribuinte (fls. 3058/3061 – Vol. X):

#### **Saída de produtos nacionais**

*1. Tendo em vista o disposto no Parecer Normativo n.º 87, de 1971, que estabeleceu que, em se tratando de produtos, peças e partes importadas, montados em outros nacionais, ou mesmo estrangeiros, o produto resultante será considerado nacional, esclarecer se a exigência se refere somente a saídas de bicicletas completas ou incompletas, por montar, nacionais, hipótese em que estaria caracterizada a modalidade “montagem”.*

Esclareceu-se que a exigência fiscal se refere a saídas de bicicletas completas e incompletas, montadas ou por montar, conforme descrição das notas fiscais de saída. Ressaltou-se que, por lapso na seleção das notas fiscais, quando da preparação do auto de infração, algumas notas fiscais continham itens que não guardavam relação com “conjuntos



básicos”, inclusive bicicletas nacionais adquiridas para revenda, relacionadas detalhadamente nas planilhas anexadas às fls. 1274 a 1287, pertinentes ao período de 01/96 a 12/96, e fls. 1430 a 1442, para o período de 01/97 a 08/97, discriminando os códigos dos itens a serem excluídos, valor tributável, valor do IPI correspondente e valor do IPI de crédito na nota fiscal, decendialmente, para possibilitar a exclusão do IPI referente a esses produtos da base de cálculo constante do auto de infração.

2. *De acordo com a nomenclatura utilizada na descrição dos fatos, indicar se “conjunto básico” designa todos os componentes de uma bicicleta completa e por montar (kit completo), e ainda os componentes que, no estado em que se encontram, possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado (bicicleta).*

A referência ao “conjunto básico”, na descrição da totalidade dos elementos necessários à montagem de uma bicicleta, em que grande parte das notas fiscais registra a observação “kit montado”, “kit completo”. Observou-se que em outras notas fiscais constam os mesmos elementos, mas sem as expressões mencionadas.

3. *Especificar os componentes que formam um “kit”.*

A referência somente ao “kit” na descrição dos fatos compreende os itens ilustrados no cartaz à fl. 875 – quadro, garfo e guidom, para alguns modelos, ou apenas quadro e guidom.

4. *Indicar se tais componentes possuem as características essenciais do artigo (bicicleta) completo e acabado.*

À luz da regra 2ª do Sistema Harmonizado do Manual de Classificação de Mercadorias, a fiscalização entendeu que os elementos que compõem o “kit” apresentam as características essenciais do produto acabado ou completo. Ressaltou-se que “esta forma de apresentação dos componentes tem pouca expressividade material, inclusive encontram-se identificados nas planilhas às fls. 2800/2801, e as cópias das notas fiscais encontram-se anexas às fls.2802 a 2871”

### **Saída de produtos como equiparado a industrial**

5. *Caso ocorram, descrever as operações efetivadas pela empresa, para que se possa enquadrá-la como contribuinte do IPI. Ainda, anexar as Declarações de Importação e respectivas cópias do Livro de Registro de Entradas, informando a tributação atribuída às partes, peças ou produtos que dá saída, tais como as a seguir sugeridas, indicando a classificação fiscal e respectiva alíquota, seja na operação de revenda para atacadista ou venda a varejo: saída de partes e peças importadas; saída de bicicleta importada, completa e por montar (kit completo); saída de produtos importados que, no estado em que se encontram, possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado (bicicleta); saída de “kit”.*

Saída de partes e/ou peças importadas: a Recorrente dá saída a peças de bicicleta, ferramentas e equipamentos, importados diretamente, a consumidores e atacadistas, com destaque de IPI, classificação fiscal e alíquotas correspondentes nas notas fiscais, conforme demonstram as notas fiscais às fls. 3029 a 3053, sendo que a maioria dos componentes das bicicletas encontra-se na posição 8714;

Saída de bicicleta importada, completa e por montar (kit completo): não ocorrem saídas de bicicletas, montadas ou por montar, formadas exclusivamente com peças importadas. Os “kits completos” são compostos com partes e peças nacionais, conforme notas

fiscais anexadas às fls. 1552 a 3016, os quais possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado (bicicleta);

Saída de produtos importados que, no estado em que se encontram, possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado (bicicleta): não ocorrem saídas exclusivamente de produtos importados que possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado;

Saída de “kit”: este produto, compreendendo o quadro, o garfo, o guidom e algum acessório, dependendo do modelo, é de fabricação nacional. A Recorrente dá saída a esses produtos para consumidor ou atacadista, isoladamente ou em notas fiscais em que estão registrados os “kits completos”, conforme notas fiscais anexadas às fls. 2802 a 2871;

Foram anexadas cópias do Livro de Registro de Entradas, referente ao período de 01/96 a 08/97, e Declarações de Importação (fls. 905 a 1204).

6. Com o título de “Providências Diversas”, a DRJ solicitou, ainda, o seguinte:

a) laudo ou parecer técnico, que especifique a composição de uma bicicleta, bem como indique as proporções entre os itens integrantes do referido produto e respectivas funções, assim como os componentes que conferem característica essencial ao produto.

Em função da dificuldade de realizar perícia técnica, solicitou-se de um fabricante local de bicicletas, a Houston Nordeste S/A (fl. 898), a relação de seus componentes. Correlacionando esta relação com os elementos que compõem o “kit completo”, constatou-se a coincidência dos elementos essenciais de uma bicicleta.

b) especificação da quantidade dos componentes que são adicionados pela contribuinte em uma embalagem de apresentação, para efeito de saída de uma bicicleta.

As saídas de conjuntos básicos ocorrem principalmente de uma unidade, “mas há também saídas de números diversos desses conjuntos, 2, 3, 4, ..., como pode ser observado nas cópias de notas fiscais de n.º 1552 a 3028. A discriminação desses elementos encontra-se na planilha referida no item 3”.

c) anexação aos autos de folder ou qualquer outro veículo impresso com a descrição e/ou respectiva foto dos produtos objeto da presente lide, caso existente.

A Recorrente não dispõe de folders. Contudo, consta no processo um folder à fl. 875, ilustrando um kit (quadro, guidom, garfo).

d) no caso em que constatadas operações que possam ser enquadradas no art. 9º, I, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 1982, bem como operações de montagem, tal como dispõe o art. 3º, III, do RIPI/82, relato na descrição dos fatos, com o respectivo enquadramento legal, para que fique cada espécie de operação identificada e tipificada de modo individualizado, anexando aos autos volume significativo de notas fiscais referentes ao decêndio respectivo.

As saídas de produtos importados diretamente não foram objeto do auto de infração, uma vez que a Recorrente vem procedendo a sua tributação normalmente.

 5

*e) configurando-se a hipótese acima descrita, lavratura de auto de infração complementar, nos termos do art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, devolvendo-se ao sujeito passivo prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.*

Não há agravamento na matéria tributária em discussão, mas sim proposta de redução da base de cálculo, com a exclusão de componentes não relacionados ao “conjunto básico”, como já mencionado.

*f) prestação de quaisquer outras informações e/ou esclarecimentos, a juízo da fiscalização, que visem respaldar o feito fiscal.*

Para reforçar a presunção de que os componentes comercializados pela Recorrente, com as denominações “kit completo” e “kit montado”, ou mesmo sem referência, mas com as peças relacionadas nas notas fiscais às fls. 1274 a 1287 e 1430 a 1442, anexou-se uma amostra das notas fiscais emitidas para dar saída a bicicletas sorteadas no bingo Poupa Ganha, às fls. 1478 a 1521, sob a responsabilidade da Federação de Futebol do Piauí/Administradora e Incorporadora Ltda. A Recorrente emitia notas fiscais de saída, a título de remessa para demonstração, contendo, em sua maioria, 12 (doze) kits completos, que posteriormente retornavam à empresa e eram faturados aos respectivos ganhadores, conforme notas fiscais às fls. 1522 a 1551.

Após analisar os termos da impugnação, bem como as conclusões apresentadas em resposta à diligência realizada, a 5ª Turma da Delegacia de Julgamento de Recife em 16.08.05 proferiu o acórdão 13082, *in verbis*:

*“CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. MODALIDADE MONTAGEM.*

*Caracteriza-se como industrialização, na modalidade montagem, se o produto final resultante da reunião de partes e peças constituir-se em produto novo ou unidade autônoma, em que as partes e peças integrantes percam a sua individualidade, em termos de classificação fiscal, passando o conjunto a ter classificação fiscal própria e única, ainda que seja a mesma das partes a compõem.”*

Em resumo, o v. acórdão entendeu por bem indeferir o pedido preliminar de nulidade com base no entendimento de que as irregularidades constatadas na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não contaminam o lançamento uma vez que **(i)** não há norma que atribua tal efeito a vícios no MPF; **(ii)** o MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e **(iii)** os vícios constatados no MPF devem ser resolvidos no âmbito disciplinar da Administração Tributária.

No tocante ao mérito a decisão concluiu que, tendo em vista que a Recorrente oferece seus produtos de forma independente do recebimento de encomendas por usuário ou consumidor, não se enquadra no conceito de oficina, nos termos do art. 7º do mesmo RIPI/82 e, portanto, deve ser considerada como montadora.

Ademais, o fato de a Recorrente realizar a venda de partes e peças que formam uma bicicleta completa, produto que apresenta classificação fiscal diversa dos produtos que a compõem (8712.00.10), seria suficiente para aplicar-se a Regra 2a para Interpretação do Sistema Harmonizado: *“Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições*

Wt

clw  
Jh

*precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar*". No presente caso, o conjunto composto pelas partes e peças constituiria, na verdade, um produto novo (bicicleta), diverso e autônomo daquelas que a formaram, vez que presentes todas as características identificadoras deste novo produto.

Menciona ainda que a Recorrente adquire as peças separadamente e as reúne na forma de kit em seu estabelecimento, o que significaria a composição do produto final (bicicleta).

Ainda analisando o mérito discutido no auto de infração, os julgadores administrativos acataram considerações apresentadas no relatório da diligência e reduziram o imposto referente aos valores relativos aos itens que não guardavam relação com os "conjuntos básicos", inclusive bicicletas nacionais adquiridas para revenda, discriminados nas planilhas anexadas às fls. 1274 a 1287, pertinentes ao período de 01/96 a 12/96, e fls. 1430 a 1442, para o período de 01/97 a 08/97.

Conforme constatado do relatório supra transcrito, trata-se de débito tributário apurado em razão da classificação da atividade da Recorrente como equiparação à industrialização ("montagem"). Ao invés de comercialização de peças de bicicleta, os agentes fiscais entenderam a atividade da Recorrente, para fins tributários, como venda de bicicletas.

Após analisar os documentos trazidos aos autos, a Colenda Turma de Julgamento do então Segundo Conselho de Contribuintes converteu o julgamento em diligência, proferindo a Resolução nº 201-00.745 (fls. 3121/3124 – Vol. XI), por meio da qual os julgadores administrativos solicitaram esclarecimentos acerca dos procedimentos adotados para a fiscalização, *verbis*:

- (a) houve alguma razão – dentre as possibilidades listadas no citado artigo 149 do CTN – para que fossem procedidas 3 (três) fiscalizações em momentos diversos no estabelecimento da Recorrente ? Qual seria esta razão ?
- (b) na hipótese de a resposta ao questionamento anterior ser afirmativa, solicita-se que sejam anexados aos presentes autos os documentos comprobatórios deste fato (autorização, fato novo, etc) e que justificaram a nova fiscalização.
- (c) Em algum momento ocorreu a extinção do Mandado de Procedimento Fiscal ? Quando ? Se sim, houve indicação de novo agente fiscal para realizar a fiscalização?

Em cumprimento à Resolução mencionada, a autoridade administrativa anexou às fls. 3133/3134 - Vol. XI - Relatório de Diligência, por meio do qual conclui suas respostas informando que houve apenas uma fiscalização de IPI, a saber:

*"Fls. 3134:*

*Portanto, respondendo às questões formuladas pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuinte, constatamos ter havido apenas uma fiscalização para o tributo IPI do período. E que a mesma foi determinada pela FM nº 1997-00.1777]-2, cujo início*

*cel*  
*[assinatura]*  
*[assinatura]*

ocorreu em 25/09/1997 e o encerramento em 31/03/2000, conforme termos já citados anteriormente.

*Focando-se apenas no lapso de tempo decorrido entre o início e encerramento da ação fiscal (motivado por vários fatores: grande quantidade de documentos a analisar, não apresentação de arquivos magnéticos, dentre outros), poder-se-ia questionar sobre a Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal por decurso de prazo, nos termos do Inciso II do art. 15 da Portaria SRF nº 1265, de 22 de novembro de 1999. Ressaltamos, porém que tal normativo não se aplica ao caso em tela, excluído que foi pelo artigo 20 da citada portaria: “O disposto nesta Portaria não se aplica aos procedimentos fiscais iniciados antes de 1º de dezembro de 1999”. Além disso, o parágrafo 1º dispõe que “Os procedimentos fiscais de que trata este artigo deverão ser concluídos até 31 de março de 2000”. No caso presente, a ação fiscal foi iniciada em 25/09/1997 e encerrada, precisamente, em 31/03/2000.”*

Regularmente intimada, a Recorrente apresentou manifestação (fls. 3158/3165 – Vol. XI) em resposta ao Relatório de Diligência citado. Em resumo a Recorrente argumentou pela impossibilidade de “*ter havido apenas uma fiscalização para o tributo IPI do período*”, alegando em sua defesa que a fiscalização deve se encerrar – ou ser formalmente prorrogada - no prazo de 60 dias, de acordo com o §2º, artigo 7º do Decreto 70/235/72. Uma vez que não houve prorrogação, trata-se de 3 procedimentos fiscalizatórios que deveriam seguir as regras de uma nova fiscalização.

É o relatório. Passo ao voto.

## **Voto Vencido**

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

Basicamente, entendo que devem ser analisados dois tópicos: **(i)** ocorrência ou não de nulidade em razão da “re-fiscalização” do estabelecimento sem a observação dos requisitos legais e **(ii)** se a atividade da Recorrente é industrial (montagem), conceituada, portanto, como venda de “bicicleta”; ou se é de comércio de peças e equipamentos.

### **(i) Da Nulidade do Lançamento**

Conforme denota-se do relatório, a questão da nulidade do lançamento refere-se ao fato de o procedimento fiscalizatório ter perdurado por aproximadamente 2 anos e meio. Em sua defesa a Recorrente alega que foram sucessivas fiscalizações do mesmo período, sem a observação das normas pertinentes ao assunto. Em resposta à diligência as autoridades administrativas argumentam que não foram várias fiscalizações, mas apenas uma, justificando a demora em virtude da complexidade do procedimento.

De acordo com a própria fiscalização (fls. 3132 – Vol. XI) a sucessão de eventos foi seguinte:

(W)

INSTRUMENTO FORMAL	DATA	OBJETO FISCALIZADO	PÁGINAS DOS AUTOS
FM nº 1997-00.177-2	25/09/1997	Jan/96 a Ago/97	Fls. 27 – Vol. I
Termo de Solicitação de Documentos	02/10/1997	Jan/96 a Ago/97	Fls. 30 – Vol. I
Termo de Ciência de Continuação de Procedimento de Ação Fiscal	05/05/1998	Jan/96 a Ago/97	Fls. 28 – Vol. I
Termo de Intimação Fiscal	18/11/1998	Jan/96 a Ago/97	Fls. 31 – Vol. I
Termo de Ciência de Continuação de Procedimento de Ação Fiscal	24/02/2000	Jan/96 a Ago/97	Fls. 29 – Vol. I

Dispõe o §2º, do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

*“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.*

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

Dos termos do Decreto supracitado claro está que, no procedimento de fiscalização, dentro do intervalo de 60 dias, o fiscalizado deve receber algum sinal do agente fiscalizador indicativo de que a fiscalização continua em andamento.

No caso em apreço, do segundo ato formal para o terceiro ato indicativo do prosseguimento da fiscalização, transcorreram mais de 7 (sete) meses sem que tenha sido comprovado nos autos que o contribuinte recebeu informação formal acerca da continuidade da fiscalização. Mais 6 (seis) meses se seguiram até o recebimento da próxima intimação e mais de 3 (três) meses para a última informação recebida.

Com acerto a manifestação administrativa no sentido de que as regras atinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal não se aplicam ao caso em apreço, em vista da fiscalização ser anterior a 1999 e ter finalizado em março/2000, a saber:

 9

*“Ressaltamos, porém que tal normativo não se aplica ao caso em tela, excluído que foi pelo artigo 20 da citada portaria: “O disposto nesta Portaria não se aplica aos procedimentos fiscais iniciados antes de 1º de dezembro de 1999”. Além disso, o parágrafo 1º dispõe que “Os procedimentos fiscais de que trata este artigo deverão ser concluídos até 31 de março de 2000”. No caso presente, a ação fiscal foi iniciada em 25/09/1997 e encerrada, precisamente, em 31/03/2000.”*

Todavia, com razão a Recorrente quando argumenta que a limitação do procedimento da fiscalização está no próprio Decreto nº 70.235/72, pois se o Ato Administrativo não está mais válido para fundamentar a fiscalização e esta já se esgotou pelo transcurso do prazo, os próximos atos são vistos como um novo procedimento de fiscalização do mesmo período e, para tanto, devem ser atendidas as exigências legais, inclusive o artigo 149 do Código Tributário Nacional – CTN, *verbis*:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

*II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;*

*III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;*

*IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;*

*IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”*



Não houve indicação, por parte da autoridade administrativa, de ocorrência de qualquer dos requisitos legais que permite a re-fiscalização da Recorrente, ao contrário, afirma a fiscalização que se trata de uma única e longa fiscalização.

A questão em análise é a segurança jurídica dos contribuintes. Os procedimentos fiscalizatórios não podem e não devem durar para sempre, por esta razão é que existe no ordenamento jurídico, leis, decretos e portarias tratando deste assunto. Admitir a eternidade do auto de infração é subjugar os contribuintes ao prazer do fiscalizador, e isso não pode ser admitido em uma sociedade de direito.

Ante o exposto, entendo pela nulidade do presente auto de infração, com o provimento do Recurso Voluntário apresentado.

### ***(ii) Sobre a Atividade da Recorrente***

Em vista de tratar-se de órgão Colegiado, passo a analisar o mérito do recurso voluntário apresentado, em razão da possibilidade de restar vencida quanto a análise da preliminar nulidade.

A questão que se apresenta é se a atividade da Recorrente é industrial (montagem), conceituada, portanto, como venda de “bicicleta”; ou se consiste no comércio de peças e equipamentos.

O cerne do problema está no fato de que a Recorrente comercializa “kits” que, de acordo com a interpretação da fiscalização, a operação da contribuinte caracteriza-se industrialização na modalidade “*montagem*”, hipótese de incidência do IPI, nos termos dos dispositivos a seguir referenciados, previstos no Regulamento do IPI de 1982, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 23/12/1982 (RIPI/82):

*“Art. 3º- Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único:*

*I e II - omissis*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação (montagem);*

*Parágrafo Único - São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados”. (destaquei)*

Considerou a fiscalização que o “KIT” vendido pela Recorrente possui as peças essenciais para a formação da bicicleta e que, portanto, ao proceder desta maneira, a Recorrente comercializa de fato a bicicleta.

WAF  
Ceb  
Jh 11

Após avaliar as provas trazidas aos autos, principalmente a produzida na diligência realizada a pedido da Delegacia de Julgamento – DRJ – concluo que realmente a Recorrente pretendia, por meio da venda de KITS, comercializar bicicletas.

A análise das notas fiscais mostra que todas as peças essenciais para um bicicleta compõe o citado KIT, cito para exemplificar a descrição do produto “KIT Comp”, constante da Fatura nº 002984 (fls. 1343 – Vol. IV), no qual constam os pneus, guidon, roda, maçaneta, abraçadeira, câmara, freio, etc.

Registro ainda que, a única exceção que justificaria o procedimento da recorrente, conforme mencionado pelos julgadores de primeira instância seria a hipótese de os produtos terem sido encomendados diretamente pelos consumidores, o que não apenas não ocorreu, como em nenhum momento foi alegado pela Recorrente. Conforme a decisão de primeira instância administrativa:

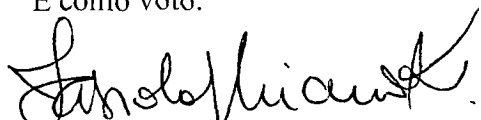
*“A única hipótese que eximiria a contribuinte, no caso em que configurada a sua operação como montagem, da obrigatoriedade do pagamento do IPI sobre as saídas do produto que vende seria o seu enquadramento na situação estabelecida no art. 4º, V, do RIPI/82, que desconsidera como industrialização “o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional.”*

*Este, evidentemente, não é o caso. A empresa oferece seus produtos de forma independente do recebimento de encomendas por usuário ou consumidor, de modo que não se enquadra no conceito de oficina, nos termos do art. 7º do mesmo RIPI/82.”*

Em razão do que se expôs, na hipótese de restar vencida em relação à nulidade do auto de infração, o que Regimentalmente fará com que a análise de mérito seja de rigor, analiso a questão e concluo ser inequívoco, em meu entender, que a Recorrente reúne as partes e peças em seu estabelecimento, compondo o produto final (bicicleta), o qual é vendido por intermédio de notas fiscais que discriminam apenas as partes e peças, neste particular, portanto, correta a fiscalização.

Ante os fatos apresentados, CONHEÇO do presente recurso para o fim de DAR PROVIMENTO à alegação de nulidade, em vista do vício formal ocorrido no procedimento de fiscalização e, caso vencida, analisando o mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

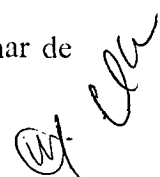
É como voto.



Fabíola Cassiano Keramidas - Relatora

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Alan Fialho Gandra, redator designado quanto à preliminar de nulidade do auto de infração.



Em relação a nulidade do auto de infração decorrente de vícios relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), discordo do entendimento da eminente Relatora.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O MPF foi disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265/1999, com as alterações incluídas pelas Portarias SRF nº 1.614/2000, nº 407/2001, nº 1.020/2001, compilada na Portaria nº 3.007/2001 e, atualmente, na Portaria SRF nº 6.087/2005.

O referido mandado consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal do Brasil para que seus auditores executem as atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Sendo, portanto, o MPF um instrumento interno de planejamento e gerência das atividades de fiscalização, praticado por autoridade competente (Coordenador, Superintendente, Delegado ou Inspetor, conforme o caso) e dirigido ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Eventuais irregularidades verificadas no seu trâmite, ou mesmo na sua emissão ou prorrogação, não têm o condão de invalidar o auto de infração decorrente do procedimento fiscal relacionado, conforme determinação expressa do art. 16 da Portaria SRF nº 6.087/2005, abaixo reproduzido:

*Art. 15. O MPF se extingue:*

*I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;*

*II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.*

*Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior **não implica nulidade dos atos praticados**, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal. (grifei).*

*Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.*

Cabe ressaltar, no que toca à ciência do MPF, que a necessidade de cientificar o contribuinte da existência do instrumento prende-se tão somente a questões relacionadas à segurança do sujeito passivo contra pseudo-ações fiscais que poderiam ocorrer. Assim, o contribuinte pode, por precaução, praticar as medidas que julgar pertinentes para sua segurança durante o procedimento de fiscalização, enquanto não lhe for apresentado o MPF correspondente.

Contudo, tratando-se os eventuais vícios relativos ao uso do MPF de meras irregularidades formais, sabe-se que estas, quando supríveis, não podem elidir a atividade regrada e obrigatória do lançamento de ofício.



Nesse sentido, é importante reproduzir a Lei nº 9.784/1999, art. 55, que assim preconiza:

*“Art. 55. 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”.*

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/1972, art. 60, é redigido nos seguintes termos:

*“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**”.*(grifos acrescidos)

É imprescindível destacar que o regramento acerca do Mandado de Procedimento Fiscal não se sobrepõe à atividade vinculada e obrigatória a que estão submetidos os agentes tributários. A obrigatoriedade do lançamento tributário, sob pena de responsabilidade funcional, constatada irregularidade cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, deflui do Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142, §único, conforme transcrição a seguir.

*“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**”.* (grifos acrescidos)

*“Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, (...)”*

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

Ainda no que diz respeito ao MPF, ressalte-se que tem se sedimentado nos Conselhos de Contribuintes, entendimento no mesmo sentido, isto é, sendo o MPF instrumento de mero controle administrativo, eventuais irregularidades em sua emissão ou utilização não têm o condão de macular o auto de infração. Citam-se as seguintes ementas extraídas do repertório daquele tribunal:

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não têm o*

*condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN. (Ac. 1º CC nº 107-06820, sessão de 16/10/2002, Relator Luiz Martins Valero)*

*NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Ac. 1º CC nº 108-07079, Sessão de 22/08/2002, Relator Luiz Alberto Cava Maceira)*

*MPF - O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. (Ac. nº 105-14070, Sessão de 19/03/2003, Relator Nilton Pess)*

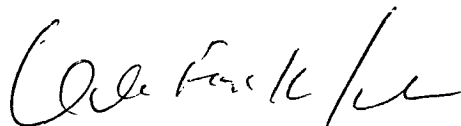
*PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário (Ac. nº 106-12941, Sessão de 16/10/2002, Relator Luiz Antonio de Paula).*

*NORMAS PROCESSUAIS - VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO - O vencimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do lançamento. Recurso de ofício provido, determinando que, ultrapassada a preliminar de nulidade do lançamento, deve a autoridade julgadora a quo continuar o julgamento do mesmo quanto ao seu mérito (Ac. nº 201-76449, Sessão 19/09/2002, Relator Gilberto Cassuli)*

Por todo o exposto, incabível falar em nulidade do lançamento.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da lei nº 9.784/96, adoto os fundamentos do acórdão recorrido.

À vista do exposto, em relação à matéria para a qual fui designado redator, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento.



Alan Fialho Gandra - Redator

