



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Comp.8

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Recurso nº : 132.087
Matéria : IRPJ – Exs.: 1997 a 2001
Recorrente : COMERCIAL MASTER DE SECOS E MOLHADOS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 28 de janeiro de 2003
Acórdão nº : 107-06.937

IRPJ/CSLL. MULTA MAJORADA. REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS. USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO. EXIGÊNCIA PERTINENTE. Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações – de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada.

IRPJ/CSLL. LUCRO. CONCEITO. EXACERBAÇÃO DOS COEFICIENTES. OFENSA. LUCRO SOCIETÁRIO E BASE TRIBUTÁVEL AJUSTADA OU REAL. DISTINÇÃO. O denominado lucro real, lucro líquido e base de cálculo ajustados têm naturezas meramente tributárias e não se confundem com o lucro societário. As suas bases de cálculo não têm por escopo traduzir a realidade econômica – ainda que dela não se pretenda distância - ou escoimar de forma absoluta – sem quaisquer resíduos - o nominalismo monetário em benefício do incensurável realismo de uma moeda pátria. O lucro tributável é o fixado livremente pelo legislador (arts. 193 e 196 do RIR/94), consoante interesses e necessidades conjunturais e *segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador.*

IRPJ/CSLL. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAIS EXACERBADOS QUANDO COTEJADOS COM OS COEFICIENTES INCIDENTES SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DAS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ). CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. OFENSA. NÃO-OBSERVÂNCIA. As distinções entre as bases de cálculo das pessoas jurídicas acham-se, fundamentalmente, não nos seus percentuais ou em suas alíquotas, mas sim na composição dessas referidas bases, máxime quando se contempla, para as diversas sociedades, exclusões ou adições diferenciadas no resultado do exercício. A Contribuição Social sobre o Lucro, ainda que de natureza

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

tributária, cumpre designio específico, mercê de institutos e conceitos diferenciados e com o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas não se confunde. Não há que se estabelecer uma ponte causal entre as rubricas, por falta absoluta de aptidão impositiva que lhes empreste tênue sinonímia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMERCIAL MASTER DE SECOS E MOLHADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e JOSÉ ANTONINO DE SOUZA (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

Recurso nº : 132.087
Recorrente : COMERCIAL MASTER DE SECOS E MOLHADOS LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

COMERCIAL MASTER DE SECOS E MOLHADOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 2.ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília /DF., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 23 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de:

1. falta de recolhimento sobre receitas não declaradas relativamente ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, nos anos-calendário de 1996 a 2000.

Trata-se de declaração a SRF de valores da receita líquida por vendas efetuadas, representando uma pequena fração do efetivamente devido. Tais valores subestimados encontram correspondência com os assentamentos no Livro de Apuração do ICMS.

Enquadramento legal: art.889 do RIR/94; art. 149 da Lei n.º 5.172/66; arts. 15 da Lei n.º 9.249/95; art. 25 da Lei n.º 9.430/9; e arts. 224 e 518, 841, inciso III, do RIR/99.

Multa majorada com fulcros no inciso I do art. 2.º da Lei n.º 8.137/90.

2. Falta/Atraso de Apresentação da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) nos anos-calendário de 1996 a 1998, tendo em vista o limite ultrapassado somente fundado nos levantamentos ofertados pelo contribuinte.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

A DCTF referente ao 4.º Trimestre do ano-calendário de 2000 fora entregue, em 19.02.2001 (fls. 229), quando o prazo para o cumprimento dessa obrigação acessória findou-se em 15.02.2001.

Enquadramento legal: art. 5.º do Decreto-lei n.º 2.124/84, art.30 da Lei n.º 9.249/95; IN-SRF n.º 73/96 e 126/98.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 23.03.2001, apresentou a sua defesa em 18.04.2001, conforme fls.244/263. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

que todas as informações que serviram de base para o referido lançamento foram elaboradas pelo contador da empresa e fornecidas aos autuantes, evidenciando que os auditores sequer manusearam um só documento fiscal (nota fiscal);

que o auto de infração atesta que todos os livros fiscais encontram-se corretos e devidamente escriturados, sem omissão de receita ou faturamento, tanto é verdade que os fiscais, repetimos, não verificaram nenhuma nota fiscal ou fatura, de tal sorte que a confiança deles quanto a conduta da impugnante, bem assim quanto à emissão de notas fiscais relativas às suas vendas era total;

que é inadmissível que, estando todos os livros fiscais da impugnante devidamente escriturados, não tendo sido encontrada nenhuma omissão de receita, seja a contribuinte acusada da prática de crime contra a ordem tributária;

que a caracterização de crime estaria patente se houvessem divergências, sistemática e reiterada, entre as notas fiscais emitidas e as escrituradas nos livros fiscais e contábeis ou omissão de receita decorrente da falta de emissão de documento fiscal e nada disso foi constatado;

que a impugnante, ao contrário das conclusões equivocadas dos autuantes, procedeu de forma convicta quanto à legalidade do seu procedimento;

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

que a conotação de crime sustentada no presente lançamento é vista pela impugnante como uma chantagem, visando forçar a empresa a quitar o suposto crédito em busca do benefício abrigado no art. 34 da Lei n.º 9.249/95, evidenciando utilização de meios vexatórios para a cobrança de tributos, conduta repelida pelo art. 326, §1.º do Código Penal Brasileiro;

que o Conselho de Contribuintes, no Acórdão n.º 101-92.700, decidiu que não se aplica a penalidade agravada nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados em livros fiscais;

que a impugnante informou aos autuantes o fundamento jurídico em que se assentam os cálculos dos tributos;

que o tratamento diferenciado, conferido pela Lei n.º 9.718/98 às instituições financeiras (pagamento da COFINS sobre o lucro bruto) colidem com os princípios constitucionais da igualdade e da equidade;

que a forma de tributação adotada para as instituições financeiras, incluindo as que operam com compra e venda de moeda, é a mais justa, já que sua contribuição para a seguridade social recai sobre os ganhos auferidos;

que, em virtude do alegado, entende que a base de incidência da contribuição, para qualquer atividade, deve recair sobre o lucro bruto, tal qual se aplica às instituições financeiras e às empresas que operam com a compra e venda de moeda e, nesse sentido, transcreve as ementas de julgados da Justiça Federal – 5.ª Região;

que a IN-SRF n.º 152/98 já estendeu o tratamento dados às financeiras para as revendedoras de veículos usados;

que outro ponto que justifica as supostas diferenças apontadas pelos auditores, residem na exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta;

que a definição de faturamento consagrada pela legislação fiscal, mormente a Lei Complementar n.º 70/91, é a receita bruta mensal, sendo que, no seu parágrafo único do art. 2.º , acaba por dar a entender que dentre os tributos incidentes sobre o faturamento, somente o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados - seria excluído quando destacado em separado no documento fiscal;

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

que a Lei n.º 9.718/98 prevê a exclusão do ICMS cobrado por substituição tributária;

que o ICMS, imposto cobrado do adquirente dos bens comercializados, não constitui faturamento ou receita da impugnante, mas receita pertencente ao Estado;

que cobrar tributo sobre tributo é *bis in idem*, prática que entra em rota de colisão com a Constituição Federal;

que o produto financeiro decorrente do ICMS e do IPI que ingressa na empresa deve ser repassado por esta aos Estados e à União, evidenciando que o comerciante atua como mero depositário, o que afasta qualquer vinculação com receita ou faturamento;

que, como é do conhecimento do ilustre julgador, a prática do crime se verifica quando o contribuinte, tentando fugir do controle da administração, omite de forma deliberada, no todo ou em parte, sua movimentação financeira e patrimonial, utilizando-se de inúmeros artifícios e, no presente caso, isso não ocorreu;

que, caso o fisco não concorde com o posicionamento da impugnante, é até legítimo constituir o crédito duvidoso com vistas a evitar a decadência, mas não é aceitável considerar como fraude tal entendimento;

que, se o motivo do agravamento da multa de ofício foi omissão de declaração sobre grande parcela do faturamento e ao mesmo tempo a fiscalizada é atuada pela falta de entrega da DCTF, é pertinente indagar-se: como foram declarados os valores a menor?

Que, se somente foram apresentadas as DCTF relativas ao ano-calendário de 1999 e 2000, como se explica o agravamento da multa desde 1996?

Que a impugnante pagou seus tributos de acordo com a interpretação que deu à legislação pertinente sem declarar à SRF apenas uma pequena fração da receita líquida como afirmou o fisco;

que o motivo de agravamento da multa alegado pelos autuantes é inexistente;e,

que, não obstante grande parte da discussão acerca da determinação de faturamento cingir-se às leis disciplinadoras do PIS e da COFINS, é oportuno

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

lembrar que se o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são aferidos por presunção mediante aplicação de percentual que supostamente representa margem de lucro sobre o faturamento, não se pode ter conceito diametralmente oposto para a mesma matéria; faturamento deve representar a mesma grandeza econômica, seja para cálculo da COFINS e do PIS, seja para cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido.

Por fim, requer:

que seja considerada como base de cálculo apenas o lucro bruto, a exemplo do que já se considera para as instituições financeiras, empresas que comercializam veículos usados e empresas que operam com câmbio;

que, caso assim não entenda o ilustre julgador, seja determinada a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar-se o devido; ,

desconsideração da multa majorada; e

o cancelamento da multa regulamentar por falta de entrega da DCTF.

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 266/284, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 2.003, de 20 de junho de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-Calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

RECEITA BRUTA.BASE DE CÁLCULO IRPJ.O conceito de receita bruta para fins e determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e CSLL, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, é o que está definido no art. 31 da Lei n.º 8.981/1995.

APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA E 150%.Provado nos autos que o contribuinte recolheu a menor os tributos devidos e que, sistematicamente, por cinco anos consecutivos, apresentou declarações a SRF informando bases de cálculo ínfimas do faturamento obtido a cada mês, configurado está o evidente intuito de fraude, por sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64), cabendo a aplicação da multa qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96).



Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

ARGÜIÇÃO E INCONSTITUCIONALIDADE. A argüição de inconstitucionalidade não pode ser apreciada pela autoridade administrativa, tendo em vista a vinculação de sua atividade, e a presunção de constitucionalidade que milita em favor da lei.

DCTF.FALTA/ATRASSO NA ENTREGA. Deve ser mantida multa regulamentar por falta de entrega da DCTF, quando a impugnante não logra provar, por meio dos recibos, a efetiva entrega, bem como a referente a atraso da correspondente ao 4.º trimestre/2000.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 19.08.2002, por via postal (AR de fls. 292) apresentou o seu feito recursal em 05.09.2002 (fls. 295/331), instruindo-o com os documentos de fls. 319.

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz, basicamente, as suas irresignações vestibulares.

Aduz, entretanto que, quando do início da ação fiscal em 05.02.2001, o prazo para entrega da referida DCTF (referente ao 4.º trimestre de 2000) não havia vencido, vez que o mesmo só venceria em 15.02.2001. Dessa forma devem ser considerados como espontâneos os registros ali consignados.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 332 colaciona cópia do Termo, denunciando os elementos arrolados e controlados pelo processo sob o n.º 10120.003078/2001-62, fls. 321, devidamente acolhidos pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal (fls. 335).

 É o relatório. 

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O Recurso é tempestivo. Conheço – o .

I. Majoração da Multa

Inicialmente importa assentar uma premissa básica em torno da qual irão gravitar, fundamentalmente, todos os contornos do presente julgado: trata-se de empresa optante pela forma de tributação com base na receita bruta e acréscimos. Como corolário, Infere encontrar-se desobrigada de escrituração contábil, salvo a adoção obrigatória do livro caixa e dos demais assentamentos fiscais (Livros de registros de entradas, de saídas, de apurações do ICMS, do IPI e de Inventário). É o que se constata pelos autos.

Perfilaria-me às arguições recursais, se as diferenças manifestadas decorressem somente do cotejo dos livros fiscais com os valores constantes das planilhas de fls.07/21. Ocorre que as planilhas tecidas pela recorrente guardam correlação absoluta com os registros no Livro de Apuração do ICMS de fls.91/221; ambos não encontram paradigma com as declarações de rendimentos das pessoas jurídicas (DIRPJ/DIPJ); essas daqueles diferem. Em não havendo escrituração contábil nenhuma outra fonte crível há de ser compulsada em benefício de sua tese recursal.

A título de exemplo, observa-se - por comparação – que enquanto a receita bruta registrada no livro de apuração do ICMS ascende ao montante, em janeiro de 1996, de R\$ 244.406,91, com devolução de vendas de R\$ 4.122,03 (R\$ 747,42 + R\$ 3.374,61), conforme se retira de fls. 92/93 e 07, a declaração de rendimentos/PJ (fls. 33 – Vol. II -, apresentada à Secretaria da Receita Federal nesse mesmo período denuncia apenas 10% (dez por cento) desse montante submisso à tributação.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

Queda-se manifesta a intenção de a recorrente ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos, objetivando obter vantagem indevida em matéria tributária, mormente quando se mantém – de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos um fator redutor incidente sobre os fatos contabilizáveis alusivos à receita operacional bruta e acréscimos, ao sabor da ocultação dos dados a serem carregados ao ente tributante, reitera-se.

É da dicção da Lei n.º 8.137/90:

Constitui crime contra a Ordem Tributária, suprimir ou reduzir tributo ou Contribuição Social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a Fiscalização tributária inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela Lei Fiscal.

Segundo, ainda, a Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964:

art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Portanto é inquestionável a presença dos princípios norteadores do instituto da falsidade ideológica e tipificada nos autos – fato consentâneo com a multa majorada imposta. Subsistente, igualmente, a ocorrência de redução indevida dos tributos incidentes sobre a aludida receita e acréscimos.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

É consabido que os débitos tributários para gozarem da não-incidência da multa de ofício, **pelo mesmo valor**, hão de estar, de forma iniludível, declarados, integral e tempestivamente. Não é o caso da presente exigência, onde os quadros tecidos pela fiscalização demonstram que as verbas exigidas estão calcadas em diferenças apontadas entre os valores efetivamente devidos constantes de sua escrituração fiscal e os montantes declarados, seja na Declaração de rendimentos/PJ., como nas DCTF - assim mesmo quando existentes.

Sobre a arguição da recorrente de tratar-se a tributação infligência confiscatória, creio, igualmente, incorrer aquela em equívoco interpretativo da Norma Constitucional.

O artigo 150, IV, da Carta Magna proíbe a existência de tributos com caráter confiscatório, não atingindo este comando legal às *penalidades*. Estas têm aplicação excepcional, na hipótese de infrações à legislação tributária e não são encargos perenes para ter o condão de inviabilizar ou comprometer as existências econômica e financeira da empresa; aqueles, infere-se, juridicamente inconfundíveis com penalidade, como se retira do artigo 3º do CTN – nuclear e fundante do conceito de tributo.

A multa, contrariamente ao entendimento da contribuinte, tem o caráter penitencial e decorre de lei.

O princípio constitucional da imposição penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir a contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade.

II. Do Princípio da Igualdade

O inciso III, §1º artigo 145, da nossa Carta, prescindem de quaisquer outras adjetivações para que melhor se interprete as suas prescrições finalistas. É solar a sua clareza ao consagrar o princípio da capacidade econômica respeitante aos

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

agentes públicos na implementação gradualística da imposição tributária. Não menos diversa é a exegese do art. 150, II da CF/88, ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Por óbvio, não se pode conceber que a instituição financeira ou a ela assemelhada esteja na mesma curva de indiferença das demais instituições ou empresas, mormente quanto aos seus índices de lucratividade e alavancagem operacionais. Contrário senso, tratá-las como iguais é permitir a pior das desigualdades. Nesse sentido, as lições do em. Min. Ilmar Galvão:

A dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada, afronta o princípio da isonomia, conforme decisão do egrégio STF (ADInc – 2178/DF, DJ., de 12.05.000).

Outros precedentes dos nossos Tribunais, a seguir sintetizados, pontuam com profusão a jurisprudência pátria:

Não viola os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva estabelecer regimes diferenciados para recolhimento de tributos federais para contribuintes em situação não-equivalente, mercês de assinalada discrepância de suas atividades operacionais. A Constituição Federal veda a atribuição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. O Princípio da isonomia tributária deve levar em consideração a atividade do contribuinte e não tão-só a qualidade do contribuinte.

De acordo com a Lei n.º 9.718 /98, as distinções entre as bases de cálculo das pessoas jurídicas acham-se, fundamentalmente, não nos seus percentuais ou em suas alíquotas, mas sim na composição das referidas bases tributáveis, ao se contemplar, nas respectivas sociedades, exclusões ou adições diferenciadas do resultado do exercício. V.g., um coeficiente ou uma alíquota exacerbada frente a uma base de cálculo prenhe de exclusões não pode ser comparada a um coeficiente ou a uma alíquota diminuta mas incidente sobre uma robusta base de cálculo. Ademais, a Contribuição Social sobre o Lucro, ainda que de natureza tributária, cumpre desígnio específico, e com o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas não se confunde.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

Dessa forma não há que se estabelecer uma ponte causal entre as rubricas, por falta absoluta de aptidão impositiva que lhes possa emprestar tênue sinonímia.

Para a solução da temática evoca-se, para as primeiras pessoas jurídicas, os dispositivos consubstanciados nos incisos I,II,III e IV do § 2.º do art. 3.º , com as alterações das Medidas Provisórias n.º 1.858 e reedições, inclusive da MP n.º 1.991- 13, de 13.01.2000, *vis-à-vis* o inciso IV do § 5.º da Lei n.º 9.718/98 por remissão ao § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24.07.1991, ao se admitir, para estas últimas, para efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções do PIS-PASEP para fins de determinação da respectiva base de cálculo, acrescidas, consoante o art. 2.º e a inclusão dos §§6.º a 8.º e inciso I e §1.º, alíneas “a” a “e” ao se acolher:

- a) *despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;*
- b) *despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;*
- §1.º *O disposto neste artigo estende-se:*
- c) *deságio na colocação de títulos;*
- d) *perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;*
- e) *perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de “hedge”.*

II.1. A Definição do Faturamento

Assinala a recorrente que o ICMS, imposto cobrado do adquirente dos bens comercializados, não constitui faturamento ou receita desta, sendo pois, receita do Estado. Alerta-se que cobrar tributo sobre tributo é **bis in idem**, prática que entra em rota de colisão com a Constituição Federal, conclui..

O equívoco é de lógica fiscal e de uma percepção paralela – não esférica - circular.



Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

O princípio reitor da apuração do ICMS determina que se considere como receita o ICMS calculado sobre o custo das mercadorias ao serem adquiridas. Vale dizer: do ICMS incidente sobre as compras deve o adquirente deduzir do valor dessa aquisição (ou do estoque) o ICMS a recuperar (cujo valor não vem destacado na nota fiscal). E, como custo, o ICMS incidente sobre as vendas dessas mercadorias o qual permitirá ao outro adquirente creditar-se do respectivo montante, encerrando-se, v.g., esse pequeno ciclo. Portanto temos bem definidas as duas pontas da cadeia: o custo livre do ICMS na compra, fato que - com a venda posterior desse item - funciona como se fosse uma receita, pois em agindo em benefício de uma redução do custo, conseqüentemente provocará um aumento do lucro.

Vejamos um pequeno exemplo: imaginemos uma mercadoria adquirida por 10.000 Unidades Monetárias (UM) e vendida tempo depois por 20.000 UM, em sendo o ICMS, nos dois sentidos igual a 17% (dezessete por cento). O ICMS a recuperar será igual a 1.700UM ($10.000 \times 0,17$); o custo da mercadoria, 8.300UM. O ICMS sobre as vendas igual a 3.400 UM ($0,17 \times 20.000\text{UM}$); a receita sobre vendas igual a 20.000. Do que fora exposto, resultarão: como ICMS a recolher idêntico ao ICMS dedutível da receita, ter-se-á o valor de 1.700 UM ($3.400 \text{ UM} - 1.700 \text{ UM}$); o lucro, livre das despesas tributárias igual a 10.000UM, decorrente de: [($20.000 \text{ UM} - (8.300 \text{ UM} + 1.700 \text{ UM})$)].

Ora, se a receita sobre a venda passasse a ser expurgada do ICMS, isso implicaria, obviamente, concluir que essa parcela tributária passaria a integrar os efeitos redutores do resultado do exercício. Tal conduta – é notório - desequilibraria a equação e o princípio da não-cumulatividade, pois o que se pretendeu ao não retirar o ICMS incidente sobre as vendas era ou é permitir que apenas o diferencial a ser recolhido passasse a representar, efetivamente, a despesa ou o crédito – se for o caso

2 das empresas, como já fora demonstrado.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

Na visão da peça recursal ter-se-ia, em antinomia ao que fora demonstrado, um resultado igual a 8.300 UM; ou seja: [(20.000 UM – (8.300 UM + 3.400 UM)]. Como inferência, o custo passaria a ser o lucro.

A adoção de tal proposição, por outro lado, também possibilitaria outro libelo: a indedutibilidade do ICMS sobre vendas carregaria uma maior carga tributária pela via do resultado agora intumescido. Salvo se, por absurdo, admitir-se que também deveria prevalecer a dedutibilidade no respectivo resultado. Assente, ter-se-ia uma dupla e repudiada dedução.

Como inferência, o adquirente dessas mercadorias despojadas do ICMS similantemente não poderia se beneficiar do respectivo crédito (ICMS a recuperar) – fato que lhe imporia um maior desembolso a teor de ICMS a recolher.

Eis um arquétipo que não encontrará precedentes ou adeptos em quaisquer das órbitas responsáveis.

Item que se nega provimento.

III. Instituição da DCTF

A peça fiscal denuncia que a contribuinte deixou de apresentar as Declarações de Contribuições e Tributos Federais dos anos-calendário de 1996 a 1998. Dessa forma impunha-se-lhe a respectiva multa regulamentar.

A defesa substancialmente arrima-se no fato de a capitulação legal descrita não consignar, contrário senso, quaisquer penalidades a esse título. É tacitamente presente a arguição de que o artigo 5º do Decreto-lei n.º 2.124/84 limita-se a estabelecer poderes ao Ministro da Fazenda para designar as obrigações acessórias relativas a tributos federais, sem contudo especificá-las ou instituí-las.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

O artigo 5º do Decreto-lei n.º 2.124/84 citado pelo agente autuante, assim prescreve, *verbo ad verbo*:

O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os § 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Contrariamente à desatenta percepção, o artigo 5º, § 3º do DL 2.124/84, remete o gradiente penal **aos parágrafos do artigo 11** do DL 1.968/82 – não ao seu “caput”. Ei-los:

§ 1º - A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado pela Secretaria da Receita Federal.

§2º Será aplicada multa em valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de vinte informações inexatas, incompletas ou omitidas, por mês de atraso.

§3º Apresentada a informação fora do prazo e antes de qualquer procedimento “ex officio”, ou se, após a intimação, for apresentada no prazo nela fixado, a multa prevista no parágrafo anterior será reduzida à metade.

O artigo 1.001 do RIR/94, similarmente citado, fixa o valor de 69,20 UFIR ao mês-calendário ou fração, se o formulário padronizado for apresentado após o período determinado. Vale dizer: estabelece o equivalente a 10 UFIR ao mês-calendário ou fração, em antinomia às prescrições legais pretéritas, independentemente da sanção prevista no inciso anterior (o qual determina o equivalente a uma UFIR para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas).

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

Ocorre que a lacuna denunciada fora suprida com o advento do art. 10 e parágrafos 1.º a 4.º do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983, notadamente o seu parágrafo 2.º, com a inclusão do § 3.º e com alteração do seu § 4.º *Verbis*:

§ 1.º - (...).

§ 2.º - *Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.*

§ 3.º - *Se o formulário padronizado (§1.º) for apresentado após o período determinado, será aplicada a multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.*

§ 4.º - *Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento "ex-officio" ou se, houver a apresentação dentro do prazo da intimação, as multas cabíveis serão reduzidas à metade.*

As informações prestadas nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal foram concebidas pelo art. 10 e parágrafos do Decreto-lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983. A faculdade de o Senhor Ministro de Estado da Fazenda instituir obrigações acessórias fora materializada pelo art. 5.º, § 3.º, do Decreto-lei n.º 2.124, de 13.06.1984. A partir daí, outros atos se seguiram, a exemplo de: art. 11 do Decreto-lei n.º 2.287, de 23.07.1986; art. 5.º do Decreto-lei n.º 2.323, de 26.02.1987; arts. 3.º e 66 da Lei n.º 7.799, de 10.07.1989; art. 66 da Lei n.º 7.799, de 10.07.1989; parágrafo único do art. 3.º da Lei n.º 8.177/91; art. 21 da Lei n.º 8.178/91; art. 10 da Lei n.º 8.218/91; e art. 3.º, I, da Lei n.º 8.383/91 e do artigo 46, *caput* da Medida Provisória n.º 596/94, aprisionam-se nos limites de conversões dos diversos indexadores em moedas da época, sem contudo estabelecerem gradientes penais. Registre-se que a Lei n.º 8.218, de 29.08.1991 determina que os valores relativos a penalidades, convertidos em cruzeiros nos termos do artigo 21 da Lei n.º 8.178, de 1º de março de 1991, devem ficar elevados em setenta por cento (BTN ou BTNF equivalente a Cr\$ 126,8621 x 1,70 = 215,66557).

É consabido pois, que, mesmo no ordenamento constitucional anterior, a imposição de penalidades era matéria reservada à lei (artigo 19, inciso I, e §1.º da

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

CF/67, reproduzido no artigo 150, inciso I, da CF/88). A autorização conferida ao Ministro da Fazenda pelo Decreto-lei n.º 2.124, de 13.06.1984, **para instituir ou eliminar obrigações acessórias relativas a tributos federais** somente prosperou até 180 dias¹ após a promulgação da Carta Constitucional de 1988. Por outro lado, a imposição da multa nos casos de apresentação fora de prazo, ou a sua não apresentação, em face do mesmo dispositivo constitucional de 1988 fora previsto em lei (art. 10 e §§ do DL 2.065, de 26 de outubro de 1983) em acorde com o ordenamento legal superior pretérito.² Vale dizer: o que fora concebido passou a ser

¹ **1 - Art. 25.** Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.

§ 1º Os decretos-lei em tramitação no Congresso Nacional e por este não apreciados até a promulgação da Constituição terão seus efeitos regulados da seguinte forma:

I - se editados até 2 de setembro de 1988, serão apreciados pelo Congresso Nacional no prazo de até cento e oitenta dias a contar da promulgação da Constituição, não computado o recesso parlamentar;

II - decorrido o prazo definido no inciso anterior, e não havendo apreciação, os decretos-lei ali mencionados serão considerados rejeitados;

III - nas hipóteses definidas nos incisos I e II, terão plena validade os atos praticados na vigência dos respectivos decretos-lei, podendo o Congresso Nacional, se necessário, legislar sobre os efeitos deles remanescentes.

§ 2º Os decretos-lei editados entre 3 de setembro de 1988 e a promulgação da Constituição serão convertidos, nesta data, em medidas provisórias, aplicando-se-lhes as regras estabelecidas no art. 62, parágrafo único

2 -Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

² **2 -Art. 19.** É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

imutável, sob pena de se subverter toda a ordem jurídica instalada. O que o texto constitucional repudia é que, apoiado, ainda, no ordenamento constitucional anterior, possa o Ministro de Estado da Fazenda, nos dias de hoje, determinar a imposição de multa ou a sua graduação. Dessa forma, ancorado no Código Tributário Nacional e à evidência frente à ordem legislativa aqui coligida e do qual promana, não há qualquer óbice em se acolher em nosso ordenamento jurídico-legislativo a instituição de penalidades ou de seus gradientes ancorados estritamente em atos normativos editados ou concebidos, originariamente, antes da Carta Política de 1988.

Por outro lado, escapa a acuidade da recorrente o conceito de que a infração é o descumprimento de qualquer obrigação, principal ou acessória.

É assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Contribuições de Tributos Federais ou da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, o contribuinte comunica ao Fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência.

Com a DIRF, a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento do tributo qualificado e quantificadamente apurado, restando manifesto que o crédito tributário impago consignado na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF., espontaneamente apresentada, ainda que a destempo, permitirá a inscrição do crédito em dívida ativa com imposição apenas de multa dita moratória de 20% (vinte por cento), submetendo-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório.

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

Esse, enfim, é o sentido teleológico do ente acessório sob debate e dos comandos evocados pela insurgente. Não abarcam e não se confundem - os citados comandos - como visto, com as obrigações acessórias autônomas não vinculadas ao nascimento do fato gerador dos tributos contidos nos respectivos veículos acessórios, como se demonstrou.

A jurisprudência pátria está sedimentada quanto à matéria. Além dos exemplares citados pelo culto Relator e devidamente acolhidos pela 2.^a Egrégia Turma de Julgamento de Primeira Instância, poder-se-ia citar numerosos outros, a exemplo do mais recente REsp., 357001/RS., DJ., de 25.03.2002, pp. 196, Relator o eminente Ministro Garcia Vieira:

(...). É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais, a teor do disposto na legislação de regência. Precedentes jurisprudenciais.

Ocorre, entretanto, que os procedimentos autônomos, consoante a legislação de regência e o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes - aprovado pela Portaria n.º 55 de 16 de março de 1998, Seção II, art. 7.º, inciso II -, e alterações posteriores, conferem ao egrégio Segundo Conselho de Contribuintes a prerrogativa dos julgamentos de tais litígios.

Entrementes esse não é o entendimento dos ilustrados pares dessa Câmara, por entenderem que a penalidade isolada quando exigida em conjunto com o crédito tributário do IRPJ há de se subsumir a julgamento na mesma Câmara a que estiver adstrito o tributo principal. Com as ressalvas do relator.



Processo nº : 10120.001464/2001-10
Acórdão nº : 107-06.937

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao rogo recursal.



Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2003.



NEICYR DE ALMEIDA