



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 28 / 05 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10120.002185/2001-73  
Recurso nº : 122.201  
Acórdão nº : 203-09.038

Recorrente : ESTORIL DISTRIBUIDORA DE PEÇAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADES.** Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhes execução. **Preliminar rejeitada.**

**COFINS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. MULTA AGRAVADA.** A Lei nº 9.430/96 determina a aplicação da multa agravada nos casos em que resta configurado, em tese, crime contra a ordem tributária.

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO.** A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; e IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**ESTORIL DISTRIBUIDORA DE PEÇAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

Otacílio Damás Caraxo  
Presidente

Valmar Fonseca de Menezes  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf



**Processo nº : 10120.002185/2001-73**

**Recurso nº : 122.201**

**Acórdão nº : 203-09.038**

**Recorrente : ESTORIL DISTRIBUIDORA DE PEÇAS LTDA.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“No encerramento de auditoria fiscal na empresa Estoril Distribuidora de Peças Ltda, em 19/04/2001, foi lavrado auto de infração do Cofins (fl. 28), ano calendário de 1996 a 1999, no valor total de R\$ 822.414,12, inclusos os consectários legais até 30/03/2001.

Consoante termo de descrição fiscal (fl. 29) a exigência decorre de diferenças constatas entre os valores declarados à SRF e o faturamento apurado nos livros de registro de ICMS da empresa (fls. 48-194) e demonstrativos elaborados pela fiscalização (fl. 39-43). A fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada, de 150%, por entender estar configurado o evidente intuito de fraude de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996.

Cientificada em 23/4/2001 (fl. 28), a autuada protocolou, em 17 de maio de 2001, a impugnação de fls. 208-226, na qual discorre sobre as seguintes alegações:

- a) 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);
- b) que o auto de infração atesta que todos os livros fiscais encontram-se correta 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;
- c) 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;
- d) que a caracterização de crime estaria patente se houvesse divergência, 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;



**Processo nº : 10120.002185/2001-73**

**Recurso nº : 122.201**

**Acórdão nº : 203-09.038**

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

f) 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 nº 9.249/95, evidenciando utilização de meios vexatórios para a cobrança de tributos, conduta repelida pelo art. 326, §1º do Código Penal Brasileiro;

g) que o Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 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;

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

i) que o tratamento diferenciado conferido pela Lei nº 9.718/98 às instituições financeiras (pagamento da COFINS sobre o lucro bruto) colidem com os princípios constitucionais da igualdade e da equidade;

j) 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;

k) 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 - 5ª Região;

l) que a IN-SRF nº 152/98 já estendeu o tratamento dado às financeiras para as revendedoras de veículos usados;

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

n) que a definição de faturamento consagrada pela legislação fiscal, mormente a Lei Complementar nº 70/91, é a receita bruta mensal, sendo que, no seu parágrafo único do art. 2º, 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;

o) que a Lei nº 9.718/98 prevê a exclusão do ICMS cobrado por substituição tributária;



Processo nº : 10120.002185/2001-73

Recurso nº : 122.201

Acórdão nº : 203-09.038

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

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

r) 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;

s) 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;

t) 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;

u) 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 autuada pela falta de entrega da DCTF, é pertinente indagar-se: como foram declarados os valores a menor?

v) que, se somente foi apresentada a DCTF relativa ao ano-calendário de 1999, como se explica o agravamento da multa desde 1996?

w) 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;

x) que o motivo do agravamento da multa alegado pelos autuantes é inexistente;

y) que, não obstante grande parte da discussão acerca da determinação de faturamento cingir-se às leis disciplinadoras do PIS e da COFINS, é oportuno lembrar que se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica 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 opostos 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;



Processo nº : 10120.002185/2001-73  
Recurso nº : 122.201  
Acórdão nº : 203-09.038

Alfim, a impugnante requer:

- a) que seja considerado como base de cálculo da contribuição apenas o lucro bruto, tal qual é considerado para as instituições financeiras, empresas que comercializam com veículos usados e empresas que operam com câmbio e, conseqüentemente, determinando uma nova apuração sobre essas bases;
- b) que, caso assim não entenda o ilustre julgador, seja determinada a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o efetivamente devido;
- c) a desconsideração da multa agravada.”

adiante: A DRJ em Brasília - DF proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES – BASE DE CÁLCULO A MENOR – Comprovado o recolhimento a menor das contribuições sociais, em fase de redução indevida da base de cálculo, correto o lançamento de ofício para exigência do valor devido.

APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA DE 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 9.430/96).

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a recorrente interpõe recurso a este Conselho, nos seguintes termos:

#### **DA PRELIMINAR DE INCONSTITUCIONALIDADE:**

- OS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS JULGADORES têm competência para apreciar questões relativas às inconstitucionais exigências tributárias, em atendimento aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório;

#### **DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO – EXCLUSÃO DO ICMS NORMAL:**

- por conta da base de cálculo da contribuição, da majoração da alíquota e da inclusão do ICMS, as Leis nºs 70/91 e 9718/98 padecem de inconstitucionalidade;



**Processo nº : 10120.002185/2001-73**  
**Recurso nº : 122.201**  
**Acórdão nº : 203-09.038**

- a contribuição deve incidir sobre o lucro bruto, concluindo que a Lei nº 9.718/98 contraria a Constituição Federal;
- conforme a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 9.718/98, o ICMS cobrado dos adquirentes dos bens comercializados integra a base de cálculo da contribuição, o que não entende como correto, prática que fere a Carta Magna;
- também é inconstitucional a aplicação da Taxa SELIC.

#### **DO MÉRITO:**

##### **DA TR:**

- não se pode aplicar a TR para correção dos seus débitos, devendo ser aplicado o INPC, conforme jurisprudência que cita;

##### **DA MULTA AGRAVADA:**

- não existe qualquer ilicitude nos atos praticados pela recorrente; o que ocorre é que esta tem um ponto de vista no qual é acompanhado por tributaristas de renome;
- quando intimada, a empresa informou a totalidade de suas vendas e a apuração da base de cálculo, nos moldes que a fiscalização determinou, embora não fosse legalmente obrigada a isto;
- é inaceitável que, estando os livros da recorrente devidamente escriturados, não tendo sido encontrado nenhuma omissão de receita, seja a mesma acusada de crime contra a Ordem Tributária;
- o procedimento do fisco tem natureza de chantagem, caracterizando meios vexatórios para cobrança do débito, ferindo o Código Penal;
- a conduta da recorrente está enquadrada no conceito de declaração inexata, conforme jurisprudência;

##### **DA APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO DA DÚVIDA:**

- sempre há dúvida, a rigor, motivo pelo qual entende que deva ser aplicado o benefício da dúvida presente no Direito Penal.

É o relatório.



Processo nº : 10120.002185/2001-73  
Recurso nº : 122.201  
Acórdão nº : 203-09.038

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

**DA PRELIMINAR DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

A recorrente, ao se referir à exclusão do ICMS cobrado dos adquirentes das mercadorias da base de cálculo da contribuição e ao afirmar que a base de cálculo seria somente o lucro bruto obtido, bem como da inconstitucionalidade da SELIC, aduz que os respectivos diplomas legais correspondentes estariam ferindo a Carta Magna.

Já se constitui em jurisprudência pacífica deste Colegiado que não se insere em sua competência o julgamento da validade ou não de dispositivo legais vigentes, bem como da constitucionalidade ou não dos mesmos. A exigência questionada foi aplicada em virtude dos dispositivos legais discriminados no próprio auto de infração, razão por que não cabe a este Colegiado questioná-los, mas apenas garantir-lhes plena eficácia.

A declaração de inconstitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com exclusividade, ao Supremo Tribunal Federal, a teor dos artigos 97 e 102, III, "b", da Carta Magna.

Neste mesmo sentido dispõe o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/93, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em decisão de processo de consulta:

*"5.1 - De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprivação de uma lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico - Consultoria Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha sequencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal arguição.*

*5.2 - Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é*



Processo nº : 10120.002185/2001-73  
Recurso nº : 122.201  
Acórdão nº : 203-09.038

*definitivo hic et nunc, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*

*5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, par. 1º e 103, I e VI)."*

Não há, portanto, como se apreciar o mérito nem a constitucionalidade da exação, cujo campo de discussão eleito pela recorrente é adstrito ao âmbito de competência do Poder Judiciário.

Rejeito, pois, a preliminar de inconstitucionalidade.

## DO MÉRITO:

### DA APLICAÇÃO DA TR.

Sem maiores delongas, verifica-se que, no presente caso, não houve aplicação do referido índice, razão por que, de pronto, não cabe nenhum assentimento ao argumento suscitado.

### DA MULTA AGRAVADA.

A Lei nº 9.430/96 estabeleceu a aplicação da multa agravada para os casos em que, em tese, configurem-se crime, nos termos da Lei nº 4.502/64:

*"Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*(...)"*

Resta-nos, pois, analisar se, no presente caso, tal é a hipótese ocorrida, o que justifica a aplicação da penalidade na forma como foi efetivada.

A Lei nº 4.502/64 dispõe que:



Processo nº : 10120.002185/2001-73  
Recurso nº : 122.201  
Acórdão nº : 203-09.038

“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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

No entanto, o fato concreto apurado é que houve, de forma repetida, a declaração de valores que levam à apuração de montantes de tributos devidos ao Estado inferiores aos que realmente são devidos, o que implica em que a contribuinte suprimiu ou reduziu o montante devido omitindo ou prestando declarações à Administração Tributária que não eram compatíveis com a verdade.

A alegação de que tais atos decorrem de interpretações divergentes não transforma a realidade dos fatos ocorridos, além do que, para a solução de divergências entre os contribuintes e a Administração Tributária, o ordenamento jurídico vigente estabelece firmas próprias, que diferem, obviamente, do simples descumprimento de normas impositivas. Poderia a contribuinte, tranqüilamente, recolher o tributo da forma que entendesse devido sem a menor possibilidade de constrangimento, se se tivesse utilizado do instituto da Consulta, previsto no Processo Administrativo Fiscal, que inclusive lhe garantiria que, enquanto pendente de resultado a solução do conflito, nenhum procedimento de ofício seria instaurado contra a consulente relativamente à matéria consultada. Desta forma, estaria, no meu entender, agindo de boa-fé, e dentro da mais estrita legalidade.

Ressalte-se, também, que a apresentação dos documentos à fiscalização ocorreu após a intimação fiscal, como admite a própria recorrente, o que implica em que não o foi de forma espontânea, mas sob forma da atividade de ofício do Fisco.

Por outro lado, a Lei nº 4.502/64, ao se referir a “omissão”, não está se referindo especificamente ao conceito de omissão de receita presente no Regulamento do Imposto de Renda para fins de apuração daquele tributo; o referido termo na Lei não se confunde com o presente no RIR, visto que, naquele texto legal, a “omissão” a que se refere tanto pode ser aquela do próprio Regulamento mencionado como pode ser acerca de faturamento, de receita ou de qualquer outro dado importante para apuração do montante tributável devido, que tenha sido omitido da Administração Tributária.

O procedimento adotada pela recorrente se deu à total revelia do Fisco, que, caso não o tivesse fiscalizado, poderia nunca tomar conhecimento da tributação indevida.



Processo nº : 10120.002185/2001-73

Recurso nº : 122.201

Acórdão nº : 203-09.038

Correta a aplicação da multa gravada, pois, por se enquadrar, em tese, no que dispõe a Lei nº 4.502/64.

## DO BENEFÍCIO DA DÚVIDA.

Por fim, o argumento de que deva ser aplicado ao presente procedimento o artigo 112 do Código Tributário Nacional não guarda nenhum sentido, visto que tal dispositivo se refere à aplicação de infrações ou penalidades, no caso em que haja dúvidas, nas hipóteses que enumera. Somente para clareza, o transcrevemos, a seguir, *verbis*:

*"Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

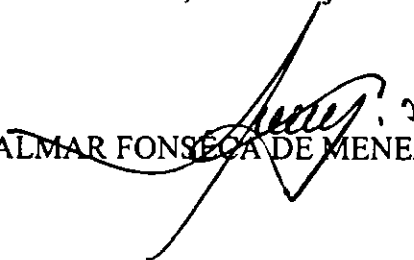
*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

Os elementos processuais são suficientes para o esclarecimento deste Conselheiro, não sendo o caso de ocorrência de nenhuma dúvida quanto aos elementos enumerados nas normas legais utilizadas como fundamento para apuração do ilícito.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade para, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

  
VALMAR FONSECA DE MENEZES