



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Recurso nº : 136.272
Matéria : COFINS - Ex(s): 1997 a 2001
Recorrente : POTÊNCIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA-DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 19 de fevereiro de 2004
Acórdão nº : 103-21.528

COFINS - RECEITA DECLARADA A MENOR - Restando comprovado que a receita bruta declarada é inferior à efetivamente apurada nos livros fiscais, correto o lançamento efetuado de ofício.

BASE DE CÁLCULO - RECEITA BRUTA - A definição de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da COFINS das pessoas jurídicas de direito privado, é o valor mensal da receita bruta, como definida na legislação do Imposto de Renda, proveniente da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, dela, não residindo à exclusão do ICMS.

MULTA AGRAVADA - Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se à multa agravada ao percentual normal de 75%.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POTÊNCIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* majorada ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

Recurso nº : 136.272
Recorrente : POTÊNCIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

RELATÓRIO

POTÊNCIA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado da decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, que indeferiu sua impugnação à exigência formalizada no auto de infração que lhe exige diferenças de Contribuição para a COFINS, correspondente aos anos calendários de 1996 a 2.000.

A presente exigência decorreu de fiscalização iniciada na ora recorrente, para apuração de diferenças de IRPJ, decorrendo dessa auditoria fiscal exigências de CSLL, PIS e COFINS.

Os autos de infração de IRPJ e da CSL foram apreciados nesta mesma Câmara, objeto dos recursos nº 129.525 e 129.517 que foram julgados, respectivamente, nas sessões de 16/10/2002 e 05/12/2002. Os respectivos acórdãos, de nº 103-21.044 e 103-21.107, decidiram pelo provimento parcial, para reduzir a multa de ofício agravada ao seu percentual normal de 75%.

Conforme consignado no auto de infração, a ação fiscal resultou na apuração da seguinte infração:

001 - Falta de Recolhimento da Contribuição para a COFINS, anos-calendário de 1999 e 2000, apurado em decorrência de divergências entre valores contidos na escrituração do livro fiscal de Registro de Apuração do ICMS, Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

O autuante constatou que o contribuinte prestou informações inexatas ao fisco federal, através das declarações de rendimentos apresentadas, de modo reiterado e continuado, durante aos anos-calendário de 1996 a 2000, declarando faturamento a menor que os valores escriturados na coluna de saídas de mercadorias



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89

Acórdão nº : 103-21.528

do livro Registro de Apuração de ICMS. Assim, ao efetivar a comparação entre os valores escriturados e declarados pôde observar que os valores declarados e pagos são em média 10% dos escriturados, concluindo pelo evidente intuito de fraude contra a ordem tributária, o que acarretou a aplicação da multa qualificada de 150% no presente lançamento, na forma do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

A tempestiva impugnação instaurou a fase litigiosa do procedimento, onde, inicialmente, a contribuinte argúi que estando todos os seus livros fiscais devidamente escriturados e não tendo sido encontrada nenhuma omissão de receita, seja a impugnante acusada de crime contra a ordem tributária.

Insiste, 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 documentos fiscais, mas nada disto foi constatado. Todas as informações que serviram de base para o presente lançamento foram elaboradas pelo contador da empresa e fornecidas aos autuantes, evidenciando que os auditores sequer manusearam um só documento fiscal.

Acrescenta, que em atenção aos princípios da igualdade e da eqüidade a base de incidência tributária, para qualquer atividade, deve recair sobre o lucro bruto, tal qual se aplica às instituições financeiras, às empresas que operam com a compra e venda de moeda e às revendedoras de veículos usados.

Ainda, aduz, que a definição de faturamento consagrada pela legislação fiscal, mormente a Lei Complementar nº 70/91, é a receita mensal, sendo que, no parágrafo único do art. 2º, acaba por dar a entender que dentre os tributos incidentes sobre o faturamento, somente o IPI seria excluído quando destacado em separado no documento fiscal. A Lei nº 9.718/98 prevê a exclusão do ICMS cobrado por substituição tributária. O ICMS, cobrado do adquirente dos bens comercializados, não constitui faturamento ou receita da impugnante, mas receita pertencente ao Estado, sendo que o produto financeiro do ICMS e do IPI que ingressa na empresa deve ser repassado por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

esta aos Estados e a União, evidenciando que o comerciante atua como mero depositário, o que afasta qualquer vinculação com receita ou faturamento.

Neste ponto, conclui que a divergência entre o declarado e o constante em seus livros fiscais recai na apresentação da declaração tendo como base o lucro bruto (excluído do ICMS), tal como é considerado para as instituições financeira e as empresas que comercializam veículos usados, bem como para as empresas que operam com câmbio.

Assim, entende que a divergência de entendimentos, defendida pelos doutrinadores e decisões que menciona, não podem, suscitar agravamento de multa.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ/Brasília, mediante o Acórdão DRJ/BSA nº 00.467, de 06 de dezembro de 2.001 julgou procedente o lançamento em sua totalidade.

Inconformado com o julgamento de primeira instância interpôs a contribuinte o recurso voluntário, encaminhado a este Colegiado, após anexação "de cópia do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos" efetuados em 09/05/2001 pela autoridade fiscal, conforme consignado às fls. 327.

Na peça recursal discorre sobre a interpretação dada aos fatos pelo Colegiado da 2ª Turma da DRJ/Brasília, e reitera os fundamentos aduzidos na peça de defesa inicial.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, à matéria submetida a exame desta Câmara tem seu ponto fulcral no conceito de receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para a COFINS, relativa aos anos calendários de 1996 a 2.000, tendo em vista a divergência verificada entre o faturamento apurado pelo fisco nos livros fiscais da recorrente e os valores efetivamente declarados.

Ainda, como matéria a ser examinada, é a aplicação da multa agravada em decorrência da reiterada divergência de valores, no entendimento da fiscalização de restar caracterizado crime contra a ordem tributária, previsto no Inc. I do artigo 2º da Lei nº 8.137/90.

Com relação à base de cálculo dos tributos e contribuições mister ser ressaltado que cabe ao legislador ordinário a definição da base imponible que deverá ser considerada para cada uma das exações tributarias.

A base de cálculo é aquela apresentada pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. A base calculada pelo fisco resulta da aplicação concreta da base imponible (esta no plano legal, aquela no plano da aplicação da lei), constituindo-se no resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato a um caso concreto.

Ressalte-se que, os critérios da base imponible elaborados pela defesa a fim de ver o recolhimento da COFINS, na forma considerada por essa mais justa, não podem ser adotadas no âmbito deste julgamento administrativo, porquanto, em atenção



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89

Acórdão nº : 103-21.528

ao princípio da legalidade, a base cálculo dessa contribuição é aquela fixada em lei, e, a lei não previu as exclusões solicitadas pela recorrente.

A contribuição para a COFINS foi instituída pela LC nº 70/91, nos termos do inc. I do art. 195 da Constituição Federal, sendo devida pelas pessoas jurídicas em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, conforme dispõe seu art. 1º. A definição da base de cálculo, vigente até 31/01/99, é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, na leitura de seu art. 2º.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/99, a base de cálculo foi alterada, sendo considerado o faturamento a receita bruta da pessoa jurídica, na forma de seu art. 3º.

Já o § 1º desse artigo demonstra que "entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

As exclusões da receita bruta estão definidos no § 2º, nele não mencionada a exclusão do ICMS. Isso porquanto esse imposto integra o preço da mercadoria. O Decreto-lei nº 406/68, ao estabelecer normas gerais aplicáveis a esse imposto sobre circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, dispõe no § 7º do art. 2º que o montante do ICMS integra a base de cálculo do valor da operação de saída de mercadoria, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Com relação aos julgados judiciais trazidos na peça recursal, tratam-se de isoladas decisões, não se configurando como jurisprudência judicial.

O extinto TRF vinha decidindo que o ICMS não é exclusão da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do PIS. Da mesma forma, a partir da CF/88, o STJ tem decidido que o ICMS integra essa base imponible, conforme a Súmula nº 68/STJ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

Os julgados administrativos, tanto neste Primeiro Conselho de Contribuintes, quanto do Segundo Conselho são uniformes no sentido de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS, merecendo citar o Acórdão nº 201-75.633, cuja ementa relativamente a essa matéria teve o seguinte texto:

ICMS - BASE DE CÁLCULO - Já está pacificado entendimento de que o ICMS integra a base de cálculo do PIS. (2º CC - Ac. 201-75.633 - 1ª Câmara. - Rel. Antônio Mário de Abreu Pinto - DOU 12.07.2002 - p. 39)

Da mesma forma que o ICMS, não há previsão legal para exclusão do custo das mercadorias da base de cálculo da exigência em exame.

Dessa forma, ao reduzir, sem autorização legal ou proteção judicial, do valor de suas receitas brutas, mediante a dedução dos custos e do ICMS incidente sobre vendas, a recorrente calculou erroneamente a contribuição nos anos de 1996 a 2000.

Portanto, correto encontra-se o lançamento dessa contribuição, como efetuado pelos autuantes, mediante o auto de infração contestado.

No que se refere à multa agravada, a fiscalização obteve os dados do efetivo faturamento da empresa nos livros fiscais a ela entregues e, constatada a divergência, entendeu caracterizado o crime contra a ordem tributária.

Para análise da questão é oportuno trazer comentários acerca da doutrina relativa à gravidade das infrações e suas conseqüências.

Segundo Luciano Amaro, a noção de infração é traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito, ensejando a aplicação de remédios legais que buscam repor a situação requerida pelo direito ou reparar o dano causado ao direito alheio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências e, dependendo da gravidade da ilicitude a sanção pode ser mais ou menos severa, mas sempre prevista em lei, em função do princípio da legalidade.

Ainda segundo este tributarista, a qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade.

Neste ponto, dependendo do nível de gravidade da infração, segundo avaliação do legislador, podem advir as penas pecuniárias e aquelas conceituadas como crimes, que ensejam a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais. Estas últimas estão definidas na Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária.

Nas sanções administrativas as multas pecuniárias, especialmente as decorrentes de lançamento de ofício, estão definidas no artigo nº 957 do RIR/99. Neste capítulo as multas agravadas trazem a definição legal no inciso II, deste artigo nº 957, que delimitam a aplicação da multa agravada de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Neste contexto, a multa agravada deve ser caracterizada por atos praticados nos termos e limites definidos nos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/64, nos casos de evidente intuito de fraude.

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 excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento".

Nilton Latorraca, ao comparar atos lícitos e ilícitos, discorre que *"a fraude se distancia da legítima economia de impostos justamente porque nesta o contribuinte adota um procedimento lícito para evitar a ocorrência do fato gerador, ou adota uma*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

alternativa legal ao seu dispor para reduzir a carga tributária. Na fraude os meios são sempre ilícitos; a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de obter o evento desejado. A ação dolosa geralmente caracteriza-se pela distorção ilícita das formas jurídicas, e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material".

Como visto acima, a ação dolosa caracteriza-se, de uma forma genérica, pela distorção ilícita das formas jurídicas e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material, o que não é o caso dos autos.

A irregularidade praticada pela recorrente tem seu ponto na informação a menor de suas receitas constantes de seus livros fiscais, para aquelas constantes de sua declaração de rendimentos, mas não houve distorção das formas jurídicas nem se caracterizou falsidade material ou ideológica. O Fisco, com base nas informações colhidas na própria escrituração da contribuinte fez a comparação os dados declarados e, tendo constatado ser as declarações inexatas, efetuou o lançamento de ofício.

A infração cometida já estava delineada e delimitada à vista da própria documentação da empresa, prontamente apresentada aos auditores fiscais.

A divergência entre as informações apresentadas no livros fiscais e nas declarações feitas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta do autuado, desde que não restou identificado o uso de quaisquer artifícios, ardis ou outros meios similares para burla-los, o que justificaria o evidente intuito de fraude.

Aduz-se, portanto, que a irregularidade descrita nos autos não representa uma modalidade de infração fraudulenta, mas um caso de declaração inexata, para a qual o próprio art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina, no seu inciso I, a aplicação da multa de 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

Por outro lado, estabelecendo-se a dúvida *"quanto à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação"* é forçoso observar-se o conteúdo do artigo 112, inciso IV, do CTN, o qual recomenda que há de ser a lei tributaria, que define infrações ou comina penalidades, em existindo dúvida, interpretada de modo mais favorável ao acusado, portanto, aplicando-se a multa de 75% em vez de 150%.

Observe-se, nesse passo, que a contribuinte justificou a divergência, no entendimento de que a receita tomada como base do lucro presumido é seu lucro bruto e dele excluído o ICMS.

No sentido da inaplicabilidade da multa agravada, como no presente caso, são os acórdãos a seguir, cujas ementas se transcreve:

Ac. 101-81.974

"Não se justifica a aplicação da multa agravada, pelo fato da omissão de receita detectada ter sido fruto de sistemáticos erros de soma no livro de saídas de mercadoria, quando entregues ao Fisco os talões de notas fiscais com os valores corretos."

Ac. 101-85.012

"Emissão de notas fiscais sem contabilização das respectivas receitas (documento à margem da contabilidade), não enseja a aplicação de penalidade, pelo que, cabível, no caso, a multa de 50% estabelecida no art. 728, II do RIR/80."

Ac. 101-92.700

"PENALIDADE AGRAVADA - Não se aplica à penalidade nos casos em que, embora a empresa tenha feito declaração inexata, informando receitas a menor, as receitas foram apuradas a partir dos valores escriturados nos livros fiscais."

Ac. nº CSRF 01/1.0605

"Improcede o pleito de se estabelecer à multa de lançamento de ofício majorada, de 150% sobre o imposto lançado com base em procedimento do Fisco Estadual se não evidenciado nos autos a ocorrência da situação agravante, o evidente intuito de fraude, que justificasse a exacerbação da penalidade. Cabível a exigência da multa ao percentual normal de 50%."

Desta forma, deve ser reduzida a multa agravada para o seu percentual normal de 75%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.002313/2001-89
Acórdão nº : 103-21.528

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 19 de fevereiro de 2004


MARCIO MACHADO CALDEIRA