



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10120.002633/2002-10  
Recurso nº. : 133003  
Matéria: : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EXS: 1998 a 2001  
Recorrente : TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.  
Recorrida : 2<sup>a</sup>. TURMA DA DRJ/BRASÍLIA-DF  
Sessão de : 15 de outubro de 2003  
Acórdão nº. : 101-94.379

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – MPF**

– Não inquia de nulidade o auto de infração, quando os Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares que deram continuidade à fiscalização, foram emitidos extemporaneamente, tendo em vista que sua função é dar ciência ao sujeito passivo da obrigação tributária do procedimento administrativo tributário e de controle interno das atividades e procedimentos fiscais.

**MULTA ISOLADA** – Os incisos I e II “caput” e os incisos I, II, III e IV, § 1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de forma sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num “bis in idem” punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

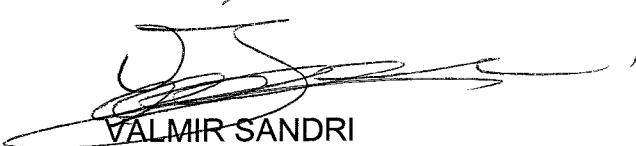
**MULTA MAJORADA** – Descabe a aplicação da multa majorada de 150%, quando não comprovado, de forma objetiva, nos autos, o evidente intuito de fraude e sonegação definido nos arts. 71 e 72 da Lei n. 4.502/64.

**CSLL – OMISSÃO DE RECEITAS – ARBITRAMENTO** – Caracteriza-se omissão de receitas e procede ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, quando, devidamente, comprovado pela fiscalização, o descompasso de receitas escrituradas nos livros fiscais e o, efetivamente, declarado para efeito de base de cálculo do imposto de renda.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada, bem como reduzir a multa de ofício a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Sebastião Rodrigues Cabral e Sandra Maria Faroni no item multa isolada.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE  
  
VALMIR SANDRI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso n.: 133003

Recorrente: TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo da empresa TIO JORGE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA. – CNPJ n. 02.251.248/0001-50, de decisão da 2<sup>a</sup>. Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em BRASÍLIA-DF, que julgou procedente o lançamento de fls. 247/252, referente à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativa aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, e da MULTA ISOLADA relativa ao período de janeiro a dezembro de 2000.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o lançamento foi efetuado, por ter sido apurado pela fiscalização as seguintes irregularidades:

**1 – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA NO AJUSTE ANUAL – Fato Gerador: 31/12/2000**

Falta de recolhimento da CSLL referente no ano-calendário de 2000, apurados na DIRPJ apresentada durante ação fiscal.

**2 – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL – LUCRO PRESUMIDO – Fato Gerador: 30/06/98, 30/09/98, 31/12/98, 31/03/99, 30/06/99, 30/09/99 e 31/12/99.**

Diferenças apuradas, por trimestre, entre a CSLL devida e a efetivamente recolhida.

**3 – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL – LUCRO ARBITRADO – Fato Gerador: 31/03/2001 e 30/06/2001.**

O cálculo da CSLL foi feito com base no Lucro Arbitrado, tendo em vista que a contribuinte declarou que neste período adotou a forma de tributação pelo Lucro Real Trimestral, porém, não apresentou a fiscalização os Livros Contábeis.

**4 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS  
FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.**

Período de apuração: janeiro a dezembro de 2000.



Intimada do lançamento, tempestivamente, impugnou o feito (fls. 277/324), alegando, em síntese, preliminarmente, a nulidade do lançamento, tendo em vista os vícios ocorridos nos Mandados de Procedimento Fiscal.

Em relação ao mérito, entende que a exação ora questionada, tem como fundamento os artigos 2º. e 3º. da Lei n. 9.718/98 (PIS/PASEP e COFINS), e sendo assim, deveriam ser consideradas, na base de cálculo da CSLL, as exclusões previstas nos incisos I, II, III e IV, do § 2º, art. 3º. da lei acima citada.

Procede a uma dissertação a respeito dos princípios da igualdade e da equidade, entendendo que a Lei n. 9.718/98, dá um tratamento desigual para a determinação da base de cálculo da contribuição, porquanto, outras atividades, tais como, financeiras e operações com veículos usados, a base de cálculo da exação é a receita, efetivamente, auferida na atividade.

Desta forma, alega, que as diferenças apuradas se referem a sua interpretação dada à legislação, ou seja, considerando apenas o resultado das operações mercantis efetuadas.

Desta forma, por ter dado à legislação interpretação antagônica àquela interpretada pela administração tributária, não existe qualquer característica de ilicitude nos atos por ela praticada, e por conseguinte, descabe o agravamento da multa de ofício.

Alega também, que está sendo exigido concomitantemente multa de ofício e multa de mora no ano-calendário de 2000, porquanto, exige-se multa isolada sobre o imposto devido mensalmente por estimativa, e multa de ofício sobre o imposto apurado no ajuste anual.

Requer ao final:

- a) seja considerado como base de cálculo da CSLL estimada, apenas o lucro bruto, tal qual o são para as instituições financeiras, empresas que comercializam serviços e



- empresas que operam com compra e venda de moeda, como forma de homenagear os princípios que permeiam o direito tributário, sobretudo os da igualdade e da equidade;
- b) seja determinada a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o valor supostamente devido;
  - c) seja julgada improcedente a multa qualificada de 150%, haja vista que, além de ser legítimo o procedimento adotado, o lançamento foi apurado pela fiscalização a partir dos valores informados pela empresa e escriturados em seus livros fiscais.
  - d) seja julgada improcedente a multa isolada, haja vista ter sido aplicada multa de ofício sobre o mesmo período-base de incidência (ano-calendário 2000).

À vista de sua impugnação, a 2<sup>a</sup>. Turma da DRJ em Brasília-DF, julgou

procedente o lançamento, ementando a decisão da seguinte forma:

**Mandado de Procedimento Fiscal – Extinção**  
Não ocorre a extinção do Mandado de Procedimento Fiscal se o MPF-C foi emitido dentro do prazo de 120 dias, contado da data de emissão do MPF inicial.

**Base de Cálculo**

O conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo, quer incidente sobre o lucro real, quer lucro presumido ou arbitrado, é o que está definido no art. 31 da Lei n. 8.981/95.

Não se enquadrando a contribuinte nas situações excepcionadas, há que considerar toda a receita bruta de suas vendas, excluindo-se apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratantes, dos quais a autuada seja mera depositária.

**Multa Majorada**

Declarando a menor seus rendimentos, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada



durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa e premeditada. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n. 4.502/64, ainda que a contribuinte tenha escruturado corretamente suas receitas nos livros contábeis e fiscais.

No caso dos autos, o percentual da multa equivale a setenta e cinco e cento e cinqüenta por cento, em face da falta de recolhimento e do evidente intuito de fraude, respectivamente.

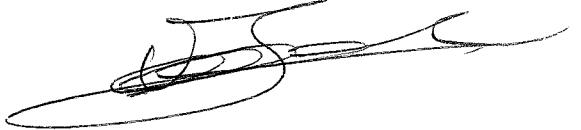
#### Multa Isolada

Contra a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º. da Lei n. 9.430/1996, que deixar de faze-lo, no ano-calendário correspondente, será formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

#### Lançamento Procedente.

Intimada da decisão de primeira instância, tempestivamente recorre a este E. Conselho de Contribuintes (fls. 345/390), repringo os mesmos argumentos aduzidos na sua peça exordial.

É o Relatório.



## V O T O

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar a ser analisada.

Conforme se verifica do recurso voluntário interposto, a Recorrente alega preliminarmente a nulidade do lançamento, por entender que ocorreu vícios na emissão dos Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares, porquanto foram emitidos extemporaneamente.

Entretanto, ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente em relação ao suposto vício de forma ocorrido quando da emissão dos Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares, tenho para mim, que eventuais omissões ou incorreções no referido documento, não dão causa a nulidade prevista no inciso I, artigo 59, do Decreto n. 70.235/72 (atos e termos lavrados por pessoa incompetente).

Isto porque, eventuais incorreções e/ou omissões no Mandado de Procedimento Fiscal, não são causa para invalidar ato praticado por Auditor Fiscal da Receita Federal, cuja competência é derivada diretamente da lei, cabendo a ele, independentemente de observação de normas administrativas, cumprir as determinações contidas no art. 142 do CTN, ou seja, sempre que apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, deverá determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e, sendo a hipótese, impor a respectiva penalidade caso se verifique a ocorrência de infração à lei, sob pena de responsabilidade funcional, haja vista ser ato vinculado e obrigatório da autoridade administrativa.



O fato é que o MPF (C) consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Secretaria da Receita Federal, servindo, por um lado, como instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais em relação a tributos administradas pela Secretaria da Receita Federal, e por outro lado, como requisito de validade da realização de procedimento fiscal, na medida em que confere ao sujeito passivo da obrigação tributária um instrumento hábil para certificar-se da regularidade da ação fiscalizadora.

Não fossem os argumentos acima que só afastam de plano as nulidades argüidas, o fato é que o Decreto 70.235/72 que regulamentou o processo administrativo fiscal, somente considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do referido diploma legal.

Sendo assim, tendo o Auditor Fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, como também, não caracterizado nos autos cerceamento do direito de defesa da Recorrente, não há o que se falar em nulidade do lançamento, não prosperando, portanto, as preliminares suscitadas.

Quanto ao mérito, entendo, com a devida *vénia*, que merece uma pequena reforma na bem fundamentada decisão recorrida, mais especificamente, em relação às penalidades impostas à Recorrente, ou seja, em relação à Multa Isolada e à Multa de Ofício Qualificada para 150%.

Da Multa Isolada porque, conforme se verifica do Auto de Infração de fls. 247/252, exige-se concomitantemente para o ano-calendário de 2000, Multa Isolada no valor de R\$ 619.604,49, pelo não recolhimento do imposto de renda apurado mensalmente por estimativa, capitulada no inciso IV, § 1º, art. 44, da Lei n. 9.430/96, e multa de ofício no valor de R\$ 383.174,43, lançada com base na CSLL devida no ajuste anual, capitulada no inciso I, art. 44, do mesmo diploma legal.



Desta forma, estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um “bis in idem” punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas, cumulativamente, duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, qual seja, a falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido devida no ano-calendário de 2000.

Ora, analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim, que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não vislumbro no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher a CSLL –, de vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III e IV, do § 1º, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96.

Explicando, para o caso da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que os incisos I, II, III e IV, do § 1º, do citado artigo, tratam especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Logo, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticadas, deverá, necessariamente, estar capitulada no inciso I, *caput*, do art. 44, com um dos incisos previstos no parágrafo 1º do mesmo diploma legal, pois, se assim não for, estar-se-á exigindo penalidade em duplicidade sobre um mesmo ilícito tributário, tendo em vista a utilização de dois critérios diferentes para a apuração do tributo supostamente devido.

Ora, se mantida a interpretação do Fisco no sentido de aplicar duas penalidades sobre uma única infração – não pagamento da CSLL –, além de se estar ferindo o princípio da legalidade, estará legitimando-se o enriquecimento sem causa por parte do Erário Público, em detrimento do patrimônio do contribuinte, pois, tal penalidade ultrapassa em muito o valor do crédito tributário principal.



Este “excesso punitivo”, por conseguinte não se trata de desestímulo ao ilícito e à punição da infração, mas sim, de um autêntico confisco, repelido pela Lei Maior.

Em relação o agravamento da multa de ofício, impende observar que, de acordo com o artigo 957, II, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Entretanto, não ficou caracterizado nos autos o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes tributários previstos no diploma legal acima citado, ou seja, a intenção dolosa de reduzir tributo devido ou de anula-lo, mediante a prática de ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública.

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar, e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei

Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei.

Não é o que se configura a hipótese em causa, pois, não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que por sinal, foi à conclusão da própria autoridade lançadora ao consignar no Auto de Infração que “a multa de ofício sobre tais infrações foi



*qualificada para o percentual de 150%, tendo em vista tratar-se de infrações que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária”.*

Ainda, como atenuante dos procedimentos adotado pela Recorrente, pesa o fato de ela ter escriturado nos livros fiscais (ICMS) integralmente a sua receita, como também informado à fiscalização quando por ela solicitado o total de sua receita.

Desta forma, não sendo comprovado de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade agravada.

Por outro lado, entendo que deve permanecer na integra a bem fundamentada decisão recorrida em relação à exigência da Contribuição Social sobre o lucro apurada nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, a qual peço *vénia* para adota-la como se minha fosse, tendo em vista que os argumentos despendidos pela Recorrente, qual seja, de que deveria ser consideradas na base de cálculo da CSLL as exclusões previstas nos incisos I, II, III e IV, § 2º., do art. 3º. da Lei n. 9718/98, não tem qualquer base legal.

Isto porque, as exclusões previstas nos incisos acima, diz respeito tão somente a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, ao passo que a base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, caso da Recorrente relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998 e 1999, corresponde à soma da receita bruta de que trata o art. 20 da Lei n. 9.249/95, e demais rendimentos e ganhos previsto no inciso II, art. 29, da Lei n. 9430/96.

Portanto, se a Recorrente pretendia pagar a exação ora exigida com base no resultado líquido de suas operações mercantis, deveria ter optado em apurar o tributo com base no lucro real para os anos-calendário de 1998 e 1999, quando tributaria tão-somente o lucro efetivamente apurado nas suas operações.



A verdade é que existem regras na legislação que devem ser respeitadas por todos os contribuintes. Assim, se o contribuinte opta por uma forma de tributação, devem seguir as disposições contidas na legislação que regula aquele tipo de tributação, independentemente do tratamento dado pela legislação a outras formas de tributação.

O fato é que os argumentos despendidos pela Recorrente para justificar a falta do recolhimento da CSLL não têm qualquer base legal, pois, tratam-se de meras interpretações subjetivas desprovidas de qualquer fundamento jurídico ou legal.

Sendo assim e a vista de todo o exposto, voto no sentido de afastar a preliminar suscitada, no mérito DAR provimento parcial ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 2003



VALMIR SANDRI