



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10120.003017/2001-03
Recurso nº : 130.618
Matéria : CSL – Exs: 1996 a 2000
Recorrente : SUPORTE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ – BRASÍLIA/DF
Sessão de : 16 de outubro de 2002
Acórdão nº : 108-07.134

CSL – RECEITA NÃO DECLARADA – Cabível a exigência com base em levantamento fiscal que apurou diferença entre a receita bruta declarada e a constante dos livros fiscais do ICMS.

CSL – ARBITRAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA- A não apresentação do Livro Caixa por empresa optante pela tributação pelo Lucro Presumido sujeita a contribuinte ao arbitramento do lucro tributável.

CSL – BASE DE CÁLCULO – ARBITRAMENTO DE LUCRO- A receita bruta de vendas é a base de cálculo para a aplicação dos percentuais de determinação do lucro presumido ou arbitrado, dela podendo ser excluída apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos dos quais o contribuinte é mero depositário, sendo inaceitável, por falta de previsão legal, a eleição de qualquer outra base de cálculo.

CSL – APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA – a conduta da contribuinte ao informar, por meio de declarações entregues ao Fisco, durante anos consecutivos, valores de lucro presumido inferiores aos calculados com base nos elementos constantes dos registros fiscais do ICMS, sem uma justificativa plausível para a contrariedade da legislação de regência, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

CSL – BASE DE CÁLCULO- LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO- INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a norma ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por SUPORTE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.

Processo nº. : 10120.003017/2001-03
Acórdão nº. : 108-07.134

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Tânia Koetz Moreira e Helena Maria Pojo do Rego que davam provimento ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente, justificadamente, o conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO



Processo nº : 10120.003017/2001-03

Acórdão nº : 108-07.134

Recurso nº : 130.618

Recorrente : SUPORTE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Suporte Distribuidora de Alimentos Ltda., foi lavrado auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 28/38, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos anos de 1996 a 2000, ainda em litígio após a exoneração efetivada pelo órgão julgador de 1ª instância, descrita às fls. 29/30:

"1- Falta/Insuficiência de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Constatada pela comparação entre os valores de receitas auferidas informados pela empresa e os constantes da escrituração fiscal. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, em virtude de procedimento doloso da empresa em declarar sistematicamente nos períodos fiscalizados apenas uma pequena fração da receita de vendas. A forma de tributação foi por meio de arbitramento, haja vista a empresa, optante pelo lucro presumido, não ter apresentado Livro Caixa para os períodos auditados".

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 28/06/01, em cujo arrazoadado de fls. 250/269, alega em apertada síntese o seguinte:

1- os auditores autuantes sequer manusearam um só documento em sua fiscalização. Todas as planilhas foram preenchidas espontaneamente pelo contador da empresa.

2- atesta o auto de infração que todos os livros fiscais encontram-se correta e devidamente escriturados, sem omissão de receita ou faturamento. Os livros não apresentados foram aqueles a que estão sujeitos os contribuintes que apuram o imposto de renda pelo Lucro Real,

3- é inadmissível que não tendo sido encontrada nenhuma omissão de receitas em seus livros, devidamente escriturados, seja acusada da prática de crime contra a ordem tributária;



4- 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 receitas, não sendo nada disso constatado;

5- não deve ser aplicada a multa qualificada de 150%, porque o imposto foi calculado com base em entendimento amplamente debatido no meio jurídico, não tendo sido encontrada em sua escrituração omissão de operações.

6- para algumas atividades, instituições financeiras e empresas que operam com câmbio, as contribuições para o PIS e COFINS são calculadas com base no lucro bruto, art. 3 e 4 da Lei nº 9.718/98. As empresas revendedoras de veículos usados também têm tratamento especial na sua determinação, conforme IN SRF nº 152/98.

7- assim, o conceito de faturamento assumiu contornos diferenciados para cada atividade, contrariando o disposto no art. 110 do CTN que veda alteração de conceitos definidos pelo direito privado, os comandos legais supra citados colidem com os princípios constitucionais da igualdade e da equidade;

8- transcreve excerto de decisão do judiciário para reforçar seu entendimento;

9- outro ponto que justifica as supostas diferenças apontadas pelos auditores, reside na exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta, porque o imposto cobrado do adquirente dos bens comercializados não constitui faturamento ou receita bruta desta, sendo receita pertencente ao Estado;

10- o motivo do agravamento da multa de ofício foi a omissão de declaração sobre grande parcela de faturamento, tendo como base a DCTF, entretanto a empresa foi multada por falta de apresentação da DCTF no ano de 1996 e neste ano teve sua multa agravada;

11- apesar de grande parte da discussão acerca da determinação de faturamento cingir-se às leis do PIS e COFINS, deve ela ser transposta para o IRPJ e CSL apurados pelo lucro presumido ou arbitrado, porque são aferidos por presunção, mediante aplicação de percentual que supostamente representa a margem de lucro sobre o faturamento.



Em 15 de fevereiro de 2002, foi prolatado o Acórdão nº 979 da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, fls. 276/283, que entendeu procedente em parte a exigência, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Arbitramento do Lucro

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido, mas não mantém escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o Livro Caixa.

Base de Cálculo da Contribuição

No caso de arbitramento dos lucros, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro é determinada mediante aplicação de percentuais, estabelecidos na legislação de regência, sobre a receita bruta, acrescidos a esse resultado outros valores, como os ganhos de capital e as demais receitas.

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 contratante, 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. A prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros de Apuração de ICMS.

Inaplicável, contudo, o agravamento da multa de 150% para 225% em razão do contribuinte ter apresentado justificativa para o não atendimento da intimação fiscal.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada em 12/04/2002, AR de fls. 286, e novamente irressignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 12/05/2002, em cujo arrazoado de fls. 289/319 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando ainda:

1-transcreve ementas e excerto de acórdãos deste Conselho e do Poder Judiciário para reforçar as alegações apresentadas na impugnação a respeito

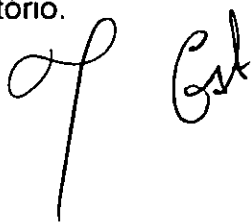
Processo nº. : 10120.003017/2001-03
Acórdão nº. : 108-07.134

da inaplicabilidade da multa agravada, da tributação com base na receita bruta e da exclusão do ICMS da base de cálculo do imposto ou contribuição.

2- o simples fato de a Recorrente interpretar a legislação de forma antagônica àquela interpretada pela administração tributária, não possui o condão de transformar em dolosa a operação, muito menos em fraudadora a Recorrente;

3- a prática do crime ocorre quando o contribuinte tenta fugir do controle da administração, omitindo de forma deliberada, no todo ou em parte, sua movimentação financeira e patrimonial, lançando mão de inúmeros estratagemas, dentre os quais a venda sem a devida emissão de documento fiscal e nota fiscal calçada. No caso presente nada disso aconteceu.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'J' followed by the letters 'Est'.

Processo nº. : 10120.003017/2001-03
Acórdão nº. : 108-07.134

VOTO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 320 e processo nº 10120.003128/2001-10, entendendo a autoridade local, conforme despacho de fls. 323, restar cumprido o que determina o § 3º, art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e Medida Provisória nº 1.973-63, de 29/06/2000.

A recorrente foi autuada por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos anos de 1996 a 2000: omissão de receitas apurada por meio de comparação entre os valores declarados como base de cálculo do lucro presumido, com aqueles registrados na escrituração fiscal do ICMS. O Fisco procedeu ao arbitramento do lucro tributável, abandonando o lucro presumido, porque a contribuinte não apresentou o Livro Caixa exigido pelo art. 45 da Lei nº 8.981/95. O arbitramento teve como base a receita bruta conhecida constante do livro Registro de Apuração do ICMS. Além disso, foi aplicada a multa agravada por ter a empresa sistematicamente informado ao Fisco, a título de Contribuição Social sobre o Lucro a recolher nos anos



Processo nº. : 10120.003017/2001-03
Acórdão nº. : 108-07.134

de 1996 a 2000, valores inferiores aos calculados levando em consideração os elementos de sua escrituração fiscal.

Os argumentos apresentados pela empresa não conseguiram ilidir a constatação da irregularidade detectada pela fiscalização. Não junta a contribuinte

nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique a falta de declaração da receita, apenas apresenta alegações genéricas a respeito da determinação da base de cálculo do lucro presumido, que em nada respaldam o procedimento adotado pela atuada ao não declarar a totalidade das receitas apuradas no período, lançadas nas notas fiscais e registradas na escrita fiscal do ICMS.

Afirma a recorrente que a base de cálculo do lucro presumido deveria ser o lucro bruto, base utilizada por diversos ramos de atividades, não cometendo fraude ou omissão de valores, tendo registrado suas vendas integralmente no livro Registro de Apuração do ICMS.

A base de cálculo para a determinação do lucro presumido ou arbitrado é a receita bruta do período, admitindo-se como sua redução apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais seja mero depositário, IPI, por exemplo, conforme definição do art. 31 da Lei nº 8.981/95, não podendo ser utilizada, como quer a recorrente, a receita bruta ajustada pela dedução do ICMS, ou o lucro bruto, como base de cálculo, porque o ICMS integra a receita bruta. Apenas na situação em que este tributo é cobrado do comerciante adquirente, na qual o vendedor é depositário, regime de substituição tributária, ao teor do parágrafo único do art. 31 da lei nº 8.981/95, é que o ICMS pode ser deduzido da receita bruta para a apuração do lucro presumido ou arbitrado.

O art. 31 da Lei nº 8.981/95 está assim redigido:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o

preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

A utilização do lucro bruto apenas é admitida para determinados ramos de atividades, para a apuração do PIS e da COFINS, conforme inciso III, art 1º da Lei nº 9.701/98 e § 3º ao 5º da Lei nº 9.718/98. Além disso, os ramos de atividades citados pela recorrente, notadamente as instituições financeiras, estão obrigados à tributação do imposto de renda pelo lucro real, não podendo ser admitida tal base de cálculo para o caso em voga.

Quanto ao tratamento dado às empresas que comercializam veículos usados, suas operações se equiparam à venda por consignação, sendo que tal benefício passou a vigorar apenas a partir do ano de 1998, com a vigência da Lei nº 9.716/98.

As alegações apresentadas pela recorrente a respeito da afronta aos Princípios da Equidade e Isonomia não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de norma.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Tribunal Administrativo para, em caráter original, negar eficácia a norma ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102 III, da Constituição Federal, "verbis":

"Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.”*

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juizes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando existe decisão definitiva da mais alta corte deste país, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação definitiva.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

“17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

*32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo **pronunciamento final e definitivo do STF**, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.” (grifo nosso)*

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97 que determina o seguinte:



*"As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, **de forma inequívoca e definitiva**, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato

normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial" (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

"DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA – INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alve3s, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido" (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106)

Recorro, também, ao testemunho do Prof. HUGO DE BRITO MACHADO para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

"A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional" (in "MANDADO DE SEGURANÇA EM

Processo nº. : 10120.003017/2001-03
Acórdão nº. : 108-07.134

MATÉRIA TRIBUTÁRIA”, Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303)

Do exposto acima, concluo que regra geral não cabe a este Tribunal Administrativo manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

No que concerne à imposição da multa agravada, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao declarar e recolher sistematicamente, durante anos seguidos, valores divergentes daqueles que efetivamente deveriam ser apurados se observada a legislação de regência.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(.....)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (o grifo não é do original)”

Fica claro que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido. O mestre Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

“Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu ‘Compêndio de Legislação Tributária’ que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face

desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito”.

O artigo 72 da Lei nº 4502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“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.”

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impedir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou irá acontecer, na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

“Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘intenção fraudulenta’.”



Processo nº. : 10120.003017/2001-03
Acórdão nº. : 108-07.134

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar de forma consistente o critério que adotou para reduzir a base de cálculo do lucro presumido, apresentando apenas argumentos genéricos, não trazendo à colação nenhum demonstrativo aritmético para comprovar suas alegações, concluo que a empresa informou ao Fisco por meio de diversas declarações, deliberadamente, durante anos seguidos, valores de lucro presumido inferiores àqueles que deveriam ser calculados com base nos elementos constantes da escrituração fiscal do ICMS, denotando a intenção de reduzir o pagamento do tributo, sendo aplicável a multa agravada de 150%.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF , em 16 de Outubro de 2002.



NELSON LOSSO FILHO