



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 19 / 12 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

Recorrente : PIMENTEL PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

COFINS. INTIMAÇÃO. TEORIA DA APARÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. MULTA QULIFICADA. INCIDÊNCIA. Em nosso ordenamento vige a chamada teoria da aparência, combinada com o princípio da instrumentalidade das formas processuais. Se o ato é praticado acorde com a legislação, produzindo os efeitos que deveria, é válido de pleno direito. A adoção de uma sistemática distinta para cada atividade empresarial não fere o princípio da isonomia nem outra limitação ao poder de tributar. O ICMS próprio incide na base de cálculo das contribuições. A prática reiterada de ato destinado a mascarar o nascimento da obrigação tributária principal, não contestada de forma eficaz, enseja a aplicação da multa qualificada e das penalidades extra-tributárias cabíveis.
Recurso ao qual se nega provimento.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Gustavo Kelly Alencar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

Recorrente : **PIMENTEL PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativo ao período de apuração de 31/01/1996 a 31/12/2000, decorrente de ação fiscal realizada junto à Contribuinte citada, que apurou diferenças na receita bruta mensal, quando da comparação dos valores informados lançados nos livros de saída apresentados, e aqueles constantes na DIRPJ e na DIPJ.

Afirma a fiscalização que teria a Contribuinte apresentado informações inverídicas à SRF, quando comparadas com aquelas constantes dos seus livros de entrada e saída. A diferença percentual entre os valores declarados e efetivamente escriturados é de 7%.

A Contribuinte apresentou, em fevereiro de 2001, DIRPJ e DIPJ retificadoras, a fim de corrigir a manifesta diferença apurada pela fiscalização. Deste valor da receita bruta foi calculado o valor da COFINS devida, ao qual foram acrescidos juros e multa qualificada.

Dada a gravidade do fato, foi instaurada representação fiscal para fins penais, conforme termo de fls. 261/267.

Irresignada, a Contribuinte autuada apresenta impugnação ao presente Auto de Infração, conforme fls. 273/295, pleiteando o cancelamento do Auto de Infração, alegando, em síntese, que:

- o início de ação fiscal se deu de forma irregular, vez que o signatário do mesmo não possui poderes para representação da Autuada; por tal, a data efetiva de início da ação fiscal é o dia 23/02/2001;

- tendo em vista a nova data de início da ação fiscal, a entrega da DIPJ e da DIRPJ retificadoras tem o condão da espontaneidade, nos termos do artigo 138 do CTN;

- está agindo com plena boa-fé, influenciada pela interpretação da legislação efetuada pelos doutrinadores e pelo Poder Judiciário;

- discorre sobre o caráter da substitutividade que possui a declaração retificadora;

- discorre sobre a impossibilidade de lançamento do principal, multa e juros;

- rechaça a representação para fins penais e a incidência de multa qualificada, pois não haveria que se falar em má-fé;

- equipara-se à instituições financeiras e pessoas jurídicas que realizam operações em moeda estrangeira, devendo, portanto, tributar apenas o lucro bruto, nada mais;



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

- ser possível excluir-se o valor do ICMS próprio da base de cálculo da contribuição, razão pela qual teria declarado inicialmente valor à menor que o escriturado em seus livros de ICMS.

Remetido o processo à DRJ em Brasília/DF, é mantido o lançamento, como expressa a ementa abaixo transcrita:

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

Período de Apuração: 31/01/1996 a 30/06/2000

Ementa: Vício na intimação para cumprimento de Exigência Fiscal

Não padece de vício a intimação para cumprimento de exigência fiscal entregue, no estabelecimento da empresa autuada, à pessoa habilitada para representar a pessoa jurídica junto à Receita Federal.

Falta de Recolhimento.

Constatada falta/ insuficiência de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

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.

Base de Cálculo.

Excluem-se da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, somente as deduções autorizadas pela legislação de regência. O ICMS integra a base impositiva porque faz parte do preço de venda. O conceito de “lucro bruto” das instituições financeiras, das que operam com mercados futuros ou com câmbio, não se aplica quando a empresa tem como atividade a revenda de mercadorias.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, apresenta a Contribuinte o Recurso que ora se julga.

É o relatório. >



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Inicialmente, verifico ser o presente processo de competência deste Egrégio Conselho e é tempestivo, bem como verifico que o mesmo, muito embora não se encontre instruído com o depósito recursal, que é pressuposto de admissibilidade, apresenta-se amparado por arrolamento de bens e direitos em valor suficiente para a o fim que pretende. Logo, do mesmo conheço.

O Recurso voluntário limita-se a repisar, por vezes até de forma literal, os argumentos esposados na impugnação previamente apresentada.

Inicialmente, quanto à nulidade da intimação efetuada à fl. 01 dos autos, que teria sido efetuada em pessoa desprovida de poderes para recebê-la.

Não procede tal alegação, seja pelo aspecto jurídico, seja pelo fático.

Em nosso direito vige a chamada “Teoria da Aparência”. Devidamente identificado e localizando-se na sede da pessoa jurídica, é o agente capaz de receber a intimação em nome da mesma, nada importando se o mesmo pertence ao quadro social desta, ou se é procurador outorgado. Outrossim, vê-se que, à fl. 04, outra pessoa que não um dos sócios recebeu intimação da SRF em resposta à solicitação anteriormente efetuada pela Autuada, no sentido de paralisar-se a ação fiscal por conta do estado de saúde de um dos sócios, indeferida por falta de amparo legal.

Ora, o princípio da instrumentalidade das formas resta consagrado pelo nosso ordenamento jurídico, considerando-se plenamente válido o ato produz os efeitos que pretende, independentemente de ter-se seguido *ipsis literis* o texto legal, ou a interpretação deste. Se a Autuada pôde efetivamente manifestar-se acerca do Termo de Início da Fiscalização, considera-se perfeito e acabado o ato que deu início à mesma.

Logo, afasto a preliminar argüida, pelo mesmo motivo que afasto a questão da espontaneidade, fulcrada no artigo 138 do CTN pelo mesmo motivo.

Se as declarações retificadoras foram apresentadas em 15/02/2001, tal ocorreu após o dia 05/02/2001, logo, após o início da ação fiscal. Ainda, caso o dia 05/02/2001 fosse desconsiderado, ainda resta a intimação à fl. 04, realizada no dia 12/02/2001, não contestada, afastando em definitivo a espontaneidade argüida.

Isto para não se falar no próprio teor do artigo 138 do CTN, que condiciona a espontaneidade não só ao cumprimento das obrigações acessórias, mas também ao cumprimento da obrigação principal, acrescida dos encargos moratórios. Vejamos:

“Art. 138. responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de,



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

Ora, não houve pagamento, logo, não há que se falar em espontaneidade alguma.

Quanto à base de cálculo do tributo em comento, não há que se falar em equiparação alguma como deseja a Recorrente, vez que a legislação é clara e cristalina, não deixando margem a dúvidas.

Conforme vêm decidindo os Tribunais, entendimento acompanhado por este colegiado, o ICMS realmente deve integrar a base de cálculo das contribuições. Ao contrário do que entende a Recorrente, o valor recebido pelas empresas privadas a título de ICMS, por integrar o preço da mercadoria, compõe a receita bruta e, assim, faz parte da base de cálculo dos tributos.

A título de exemplo, vejamos o que dispõe os artigos 1º e 2º da LC nº 70/91, que instituiu a COFINS:

"Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente."



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

Da leitura dos dispositivos legais citados, vê-se que em nenhum instante a lei excluiu o valor recebido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS, pois as exclusões foram feitas de forma expressa (art. 2º). Se a Lei excluiu o ICMS relativo a terceiros, nada falando sobre o ICMS próprio, não há que se falar em auto-integração da norma neste sentido.

Diga-se de passagem, que a referida Lei Complementar já foi objeto de declaração de constitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADC nº 1-1/DF.

O mesmo se diga acerca do FINSOCIAL, haja vista o entendimento já sumulado pelo Colendo STJ:

"Súmula 94: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL."

Nesse sentido, aliás, também vem se posicionando a jurisprudência dos Tribunais:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. CONSTITUCIONALIDADE. INCLUSÃO DO ICMS NA SUA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. Não é inconstitucional a contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, destinada ao financiamento da seguridade social (COFINS).

2. Apelação desprovida. Sentença confirmada. (TRF 1ª Região, 3ª Turma, AC nº 01336610/DF, rel. Juiz Olindo Menezes, DJ 16.03.95, p. 13572).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. CONSTITUCIONALIDADE. INCLUSÃO DO ICMS NA SUA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. Não é inconstitucional a contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, destinada ao financiamento da seguridade social (COFINS).

2. A parcela do ICMS, componente do preço da mercadoria, integra a sua base de cálculo.

3. Apelação desprovida. Sentença confirmada. (TRF 1ª Região, 3ª Turma, AMS nº 01295719/MG, Re. Juiz Olindo Menezes, DJ 16.03.95, p. 13567).

TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

O ICMS, como parcela componente do preço da mercadoria, faz parte da receita bruta/faturamento, e, portanto, integra a base de cálculo da COFINS. (TRF 4ª Região, 1ª Turma, AMS nº 0412339-2/RS, rel. Juiz Vladimir Freitas, DJ 26.07.95, p. 46411).

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. LCP 70/91. INCLUSÃO DO ICMS E ISS NA BASE DE CÁLCULO.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da COFINS, nos termos do acórdão prolatado por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF. O art. 154, inc. 1, da CF/88, que só admite a instituição de novos impostos federais desde que sejam não-cumulativos, é inaplicável às contribuições sociais. Em consequência, o fato gerador e a base de cálculo da referida contribuição podem ser as mesmas do PIS ou do ICMS. Integram a base de cálculo os valores devidos à guisa de ICMS e ISS.

Apelação e remessa "ex officio" providas. (TRF 4ª Região, AC nº 0429227-3/RS, 1ª Região, rel. Juiz Gilson Dipp, DJ 31.07.96, p. 53124)".

Nesse sentido, também, já decidiu o STJ:

"TRIBUTÁRIO. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. SÚMULA 94/STJ.

1. É pacífico o entendimento nesta Corte no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL. Inteligência da Súmula 94/STJ.

2. Recurso improvido. (RESP nº 156708/SP, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, DJU 27.04.98, p. 00103)".

Assim, vemos que os valores pagos a título de ICMS, conforme cediço entendimento jurisprudencial, devem integrar a base de cálculo do FINSOCIAL e da COFINS, pois compõem a renda bruta auferida pela empresa, pouco importando se parte da renda bruta se destina ao pagamento de tributos, pois, integrando o preço da mercadoria, o ICMS faz parte da receita bruta.

Tampouco deve-se considerar a equiparação desejada pela Recorrente, vez que a legislação é expressa ao instituir sistemáticas distintas para as diversas atividades privadas existentes. Há o meio e modo devidos para manifestar sua insatisfação com esta sistemática, que não o aqui efetuado.

Já no tocante à multa qualificada aplicada, verifica-se a infringência do inciso I do artigo 2º da Lei nº 8.137/90, vez que somente pequena parte de suas receitas foi declarada à

7



Processo nº : 10120.004379/2001-11
Recurso nº : 120.831
Acórdão nº : 202-14.722

autoridade fazendária, como se vê ao comparar suas declarações com os livros de apuração do ICMS.

E, em que pese o argumento de “influência da doutrina e do Poder Judiciário”, em nenhum momento, com ressaltou inclusive a Autoridade julgadora de primeiro grau, demonstrou a Recorrente como chegou a tais valores, representativos de menos do que a décima parte de seu efetivo faturamento.

Se houve a tributação do lucro bruto, a exemplo das instituições financeiras, onde se encontra o demonstrativo que lhe daria embasamento, quiçá fundamentaria sua tese?

Assim, verificado o manifesto intuito de fraude, reiteradamente praticado, há que se aplicar o disposto no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, aplicando-se-lhe a multa na forma qualificada.

Por tal, voto no sentido de negar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2003


GUSTAVO KELLY ALENCAR

M