



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 28 / 09 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

Recorrente : OPÇÃO 10 DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. MPF INVÁLIDO. EFEITOS.** O MPF tem como função regular os procedimentos no âmbito do direito administrativo, não podendo confundir-se com as regras de controle postas na legislação, pertinentes ao direito tributário.

**NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.** O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da Cofins é o fixado por lei regularmente editada, à qual não compete ao julgador administrativo negar vigência. Portanto, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91, tal direito extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, consoante permissivo do § 4º do art. nº 150 do CTN. **Preliminares rejeitadas.**

**COFINS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. RECEITA OPERACIONAL BRUTA.** A base de cálculo da COFINS estabelecida pela Lei Complementar nº 70/91 e pela Lei nº 9.718/98 é a receita bruta operacional, na qual se inclui o ICMS inserido no preço.

**MULTA AGRAVADA. PROCEDÊNCIA.** 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. Inadmissível acatar tal prática sob argumento de aplicação de equidade e igualdade com outros contribuintes da contribuição com utilização de legislação diversa daquela aplicável à recorrente.

**Recurso negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **OPÇÃO 10 DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e de decadência; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros César Piantavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

Recorrente : OPÇÃO 10 DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento em Brasília, DF, referente à constituição de crédito tributário por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período de janeiro de 1997 a junho de 2002, no valor total de R\$1.502.937,72.

O procedimento fiscal consta do Relatório da Decisão Recorrida como a seguir reproduzido, que adoto:

*“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte foi lavrado auto de infração nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, tendo em vista que foi apurada a infração a seguir descrita:*

### *DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO DE COFINS*

*Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados/recolhidos a título de COFINS quando comparados com os valores de Receita escriturados no Livro de Registro de Apuração de ICMS.*

*Foram apuradas divergências entre valores de Receita contidos na escrituração do livro fiscal de Registro de Apuração de ICMS, fls. 204/352, na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIRPJ e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, fls. 137/199.*

*O contribuinte deixou de recolher parte da COFINS, ao utilizar como base de cálculo para a apuração da contribuição somente fração do faturamento escriturado nos livros fiscais.*

*Para confirmar tal situação, o contribuinte prestou informações inexatas nas Declarações de 1997 e 1998, declarando faturamento a menor que os valores escriturados na coluna de saídas de mercadorias do livro fiscal, subtraídos das devoluções de vendas, fls. 209/258, somando aos valores de outras receitas informados pelo próprio contribuinte nas planilhas de fls. 35/37 e 50/52.*

*Para os anos-calendário de 1999 a 2001 o contribuinte continuou a efetuar recolhimentos de COFINS em montantes inferiores aos devidos, levando-se em consideração os valores de faturamento extraídos do livro de Registro de Apuração de ICMS, fls. 259/340, e os de outras receitas informados pelo próprio contribuinte nas planilhas de fls. 40/48 e 128/129. O contribuinte apresentou DCTFs apenas para o 1º e 4º trimestres de 2001, fls. 193/200, deixando de*



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

*apresentar as dos demais períodos, mesmo depois de intimado a fazê-lo, fls. 123/124.*

*Assim, ao se efetivar a comparação entre os valores escriturados e os declarados, conforme Demonstrativo de Diferença na Receita Total, fls 56/57, pode-se observar que os valores declarados são, em média, 30% dos escriturados, evidenciando-se o intuito de fraude contra a ordem tributária.*

*Esses procedimentos, demonstraram para a fiscalização, a consciência da conduta do contribuinte, visando eximir-se do pagamento de parte dos tributos, neste caso a COFINS, pela omissão de declaração sobre grande parcela do faturamento da empresa, constituindo, desta forma, crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inciso I, da lei 8.137/80. Por este motivo a multa de ofício foi qualificada para 150%.*

*Às fls. 60/73, contam os demonstrativos da COFINS devida, apurada a partir dos valores reais de faturamento, extraídos do livro fiscal de Registro de Apuração de ICMS e das informações prestadas pelo contribuinte, diminuído dos valores declarados em DIRPJ, DCTF e/ou pagos.*

#### ***Das alegações da impugnante***

#### ***Das Preliminares***

#### ***DA PRORROGAÇÃO DO MPF***

*A autuada alega inicialmente haver ocorrido "vício na prorrogação do MPF, posto que a data inicial para conclusão dos trabalhos era 20/12/2001 e foi prorrogada intempestivamente com 07 dias de atraso, estando, pois, extinto pelo decurso do prazo a que se refere.*

*Para fortalecer sua defesa a impugnante traz a reprodução de acórdãos exarados por esta Secretaria cujas ementas têm o seguinte texto:*

*"Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – Extinção por decurso de prazo – Vício de Forma – Nulidade do Lançamento – Extinto o MPF-Fiscalização por decurso de prazo, a Portaria da SRF nº 1.265/99 determina que outro MPF deve ser emitido e que outro Auditor Fiscal seja designado, que não aquele(s) do mandado extinto. A figura do MPF-Complementar, além de emitido em data posterior ao prazo de fiscalização consignado no MPF-F, não subsistiu o instrumento adequado e imposto pela Portaria nestes casos, qual seja, a emissão de um novo MPF-F. Lançamento Nulo"*

*"MPF-F PROVA DE PRORROGAÇÃO DE SEU PRAZO DE VALIDADE – INEXISTENCIA – EFEITOS – NULIDADE – Não tendo sido provada a emissão tempestiva de MPF-C para estender o prazo de validade da fiscalização, reputa-se extinto o MPF-F e, como consequência, nulo o lançamento por carência de*

*R*



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

*competência do auditor fiscal que deu continuidade aos trabalhos de fiscalização.  
Lançamento Nulo.*

*A autuada contesta ainda aplicação da Portaria SRF nº 3.007/2001, que se refere à prorrogação do prazo do MPF, que passa a ser feita mediante registro eletrônico efetuada pela autoridade competente, onde não haveria o fornecimento à Impugnante do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do MPF.*

*Aduz em sua defesa que as formas de intimação adotadas no Processo Administrativo Fiscal são aquelas constantes do Decreto nº 70.235/72, quais sejam:*

*“Art 23. Far-se-á a intimação:*

*I - Pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;*

*II - Por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento;*

*III - Por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II.*

*§ 1º O edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação.*

*§ 2º Considera-se feita a intimação:*

*I - Na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;*

*II - Na data do recebimento, por via postal ou telegráfica; se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal-telegráfica;*

*III - Trinta dias após a publicação ou a afixação do edital, se este for o meio utilizado.”*

*DA AUTUAÇÃO DE PERÍODO DE APURAÇÃO DIVERSO DO FIXADO NO MPF*

*A autuada alega, também, que não houve autorização para a fiscalização do período de apuração entre 08/2001 e 06/2002, posto que os MPF mencionavam somente o período de 11/1996 a 07/2002.*

*DA DECADÊNCIA*

*Dando seguimento a sua defesa, a impugnante alega a decadência de valores lançados cujos fatos geradores ocorreram até 08/97, tendo em vista o disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, in verbis:*

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida*

*Q*



Processo nº : 10120.006618/2002-41

Recurso nº : 122.392

Acórdão nº : 203-09.151

*autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

[...]

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

### **Do Mérito**

#### **DA MULTA QUALIFICADA**

*A autuada contesta também a aplicação da multa qualificada em 150% alegando que não houve em momento algum a intenção de fraudar o fisco haja vista que os valores lançados foram apurados pela fiscalização a partir dos valores informados pela impugnante e escriturados em livros fiscais.*

#### **RECOLHIMENTO DA COFINS COM BASE NO LUCRO BRUTO E PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

*Dando seguimento a sua defesa, a impugnante defende a tese de que a base de cálculo da COFINS deve ser somente o lucro bruto, tal qual o é para as instituições financeiras, empresas que comercializam veículos usados 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.*

#### **DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

*Outrossim, requer, caso esta DRJ entenda não acolher o contido nas solicitações anteriores, seja determinada a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o valor devido.”*

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO - Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

*e*



Processo n<sup>o</sup> : 10120.006618/2002-41  
Recurso n<sup>o</sup> : 122.392  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.151

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

EXCLUSÕES DA RECEITA BRUTA - "In casu", as exclusões da receita bruta permitidas só podem ser as previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991 e nos incisos I, II e IV do parágrafo 2º do art. 3º da Lei 9.718/1998. O ICMS incidente sobre as vendas, deve ser incluído na receita bruta porque faz parte do preço da venda.

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.º 4.502/1964, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros contábeis e fiscais.

Lançamento Procedente”.

Intimada a conhecer do Acórdão em 06/11/2002, a empresa, insurreta contra seus termos, apresentou, em 29/11/2002, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, elencando as seguintes razões de dissentir:

- a) em longo arrazoado aponta vícios e irregularidades na expedição dos Mandados de Procedimento Fiscal – MPF destinados à prática de procedimentos de fiscalização e requer a improcedência de todo o feito fiscal;
- b) pugna pela decadência dos fatos geradores ocorridos até julho de 1997, a teor do § 4º do artigo 150 do CTN e tendo em vista a inconstitucionalidade do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que não tem competência para regular a matéria, contrariando o disposto no artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988;
- c) defende a falta de equidade e igualdade no tratamento dado aos contribuintes da COFINS, na medida em que para alguns a base de cálculo é o faturamento, sem qualquer exclusão, e para outros, como as instituições que operam com câmbio, as instituições financeiras e os revendedores de veículos usados, a base de cálculo confunde-se com o lucro bruto. Pretende a apuração da COFINS com base na legislação de regência dessas atividades, verberando ser injustificável o tratamento desigual previsto na Lei nº 9.718/98. Cita doutrina e jurisprudência;
- d) refuta a não exclusão do ICMS para fins de determinação da receita bruta. Afirma que tal tributo não se constitui em sua receita ou faturamento e que a cobrança de tributo sobre tributo constitui-se num *bis in idem*;
- e) rejeita a aplicação da multa agravada, uma vez ser inadmissível que o simples fato de a recorrente interpretar a legislação de forma antagônica àquela interpretada pela administração tributária não possui o condão de transformar



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

em dolosa a operação, muito menos em fraudulentos os seus atos. Informa que procedeu a todos os cálculos que culminaram na base de cálculo utilizada pela fiscalização. Reporta-se à doutrina e à jurisprudência administrativa da CSRF para corroborar seu entendimento de ser incabível a conotação dolosa dada à utilização de interpretação aceita no meio jurídico e doutrinário.

De todo o exposto, requer a nulidade do auto de infração, na forma do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72; seja julgado improcedente o lançamento relativo aos meses de janeiro a julho de 1997, em razão de haver operado os efeitos da decadência; seja considerado como base de cálculo apenas o lucro bruto, ou, ainda, seja excluído o ICMS da receita bruta e julgada improcedente a multa qualificada de 150%.

A recorrente efetuou arrolamento de bens para garantia de instância, conforme consta do despacho da autoridade preparadora à fl. 493.

É o relatório.

*e*



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação, devendo dele se tomar conhecimento.

Os pontos colocados no recurso voluntário, basicamente, referem-se à:

- 1) nulidade do auto de infração, em razão de irregularidades no MPF;
- 2) decadência dos fatos geradores anteriores a julho de 1997;
- 3) base de cálculo apurada a partir do lucro bruto;
- 4) exclusão do ICMS da base de cálculo; e
- 5) improcedência da multa qualificada de 150%.

Alega a recorrente a expiração do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF - de início do procedimento fiscal, em 20/12/2001, e a sua prorrogação com 7 dias de dilação, vedada pelo artigo 13 da Portaria SRF nº 1.265/1999.

Não merecem reparos os fundamentos postos na decisão recorrida. O MPF tem caráter de regulador de procedimentos no âmbito do direito administrativo, não podendo confundir-se com as regras de controle postas na legislação pertinente ao direito tributário.

Ademais, atente-se para o fato de que a redação original do artigo 13 da Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/1999, era:

*“Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I – cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;*

*II - sessenta dias, no caso de MPF-D.*

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos no artigo anterior.*

*Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C.” (negritei)*

A Portaria SRF nº 407, de 17/04/2001, modificou a redação do artigo 13 da Portaria SRF nº 1.265/1999 para:

*“Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:*

*I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;*

*II - trinta dias, no caso de MPF-D.*

*C*



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

*Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, a cada ato, o prazo máximo de trinta dias.” (negritei)*

Portanto, à época da emissão do MPF-C encontrava-se a autoridade dentro do prazo regulamentar autorizado pela norma modificadora.

Por conseguinte, rejeito os argumentos de nulidade do procedimento fiscal.

Quanto à decadência, não merece reparo a decisão de primeira instância. Isso porque, no meu entender, o prazo de exaustão do direito da Fazenda Pública de exigir as contribuições destinadas à seguridade social é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Tal entendimento tem respaldo legal e jurisprudencial.

Não assiste razão à recorrente, consoante entendimento hoje majoritário desta Câmara, corroborado pelo entendimento manifestado em voto proferido pelo E. Ministro do STF Carlos Velloso.

As contribuições destinadas à seguridade social têm a decadência regulada pelo artigo 45 da Lei nº 8.212, de 26/07/1991, que trata da decadência dessa espécie tributária, por expressa permissão do § 4º do artigo 150 do CTN ao tratar do prazo para homologação do lançamento, pela antecipação do pagamento sem prévia verificação da autoridade administrativa, que autoriza à lei fixar prazo.

Assim, rejeito a alegação de decadência.

Quanto à pretendida isonomia legal com as instituições financeiras, instituições que operam com câmbio e revenda de automóveis usados, foge a qualquer princípio elementar de direito tal procedimento. Isso porque o instituto da isonomia, traduzindo o princípio constitucional de que “todos são iguais perante a lei”, consoante o art. 5º, *caput*, é complementado pelo inciso II que determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Interpretando esses comandos, verifica-se cediço que não pode o intérprete, *sponte sua*, abrigar-se na alegação de isonomia tributária de forma a resultar em inobservância de norma expressamente posta no direito positivo que se lhe aplica. Extrai-se tal lição dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker que afirma, em seu livro *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª edição, editora Lejus:

*“... O Direito Tributário como todo direito positivo, tem natureza instrumental; manejá-lo é uma ciência que exige sensibilidade específica: atitude mental jurídica. Caso contrário, as conclusões que emergirem do esforço interpretativo serão filosóficas ou financeiras ou políticas e até convenientes naqueles respectivos planos, porém nunca jurídicas.*

*Ao defrontar-se com a regra jurídica, o seu intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, a estrutura lógica e a atuação dinâmica de toda e qualquer regra jurídica.”*

Não pode a vontade do intérprete substituir a vontade da lei que, ordinariamente, deriva do encontro dos fatos concretos com a norma abstrata contida no direito objetivo.



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

Isso posto, reporto-me ao enquadramento legal que ensejou a autuação, que, em última análise, são os artigos 2º, inc. I, 3º, 8º, inc. I, e 9º, da Lei nº 9.715, de 25/11/1998, e artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Sendo pessoa jurídica de direito privado, a recorrente está expressamente inserida no contexto dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, como ela mesma cita, sendo-lhe determinado observar, em razão da atividade que desenvolve, o disposto no § 2º do artigo 3º, e, por ilação racional, por transbordar a referida atividade, tornam-se-lhe inaplicáveis as demais disposições da norma. Insustentável pretender estabelecer isonomia entre atividades tão díspares. Estabelecer isonomia onde a lei expressamente distingue.

Para manifestar seu inconformismo com o conteúdo da norma, tem a sociedade ao seu dispor o recurso jurisdicional do qual pode valer-se sempre que possua uma pretensão que não pode ser, ou de qualquer modo não foi satisfeita.

Assim, resguardando-se através do Judiciário, pode o cidadão encaminhar suas pretensões pela via processual que, por ser um instrumento a serviço do direito material, pode socorrê-lo em seu alegado direito, respeitado, como deve ser, a autoridade do ordenamento jurídico.

Dessarte, rejeito os argumentos relativos à aplicação de norma diversa da que deve submeter-se a recorrente, sob alegação de emprego da isonomia, pela sua patente ilegalidade e conseqüente abstenção da carga tributária devida.

Quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, tem-se que o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 determina que a alíquota e a base de cálculo da referida contribuição "será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza". Como o ICMS compõe o preço do produto, conseqüentemente, está inserto no faturamento.

Mister se faz trazer à baila o mandamento do parágrafo único do mesmo artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, onde estão expressas as exclusões permitidas na determinação da base de cálculo da COFINS:

*"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."*

Constata-se de plano que o ICMS não está entre as parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS.

6



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

A respeito desse assunto, Luis Fernando de Souza Neves (COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento - L.C. 70/91, Editora Max Limonad: São Paulo, 1997, p. 11) assim se manifesta:

*“Portanto, o instrumento legal que agora disciplina a matéria (Lei Complementar), veda a possibilidade de exclusão do ICMS de sua base de cálculo, só permitindo, em relação ao IPI, vendas canceladas e descontos incondicionais.”*

Também o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, manifestou-se nessa direção, conforme notícia que se reproduz:

*“Informativo STJ 179 - de 01 a 15/08/2003 - O Tribunal a quo considerou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, ao argumento de que tudo que entra na empresa a título de preço pela venda de mercadorias corresponde à receita (faturamento), independentemente da parcela destinada a pagamento de tributos. A Turma negou provimento ao REsp, por entender que a decisão impugnada não merece reparos, pois interpretou a lei corretamente. Realmente, o PIS e a Cofins incidem sobre o resultado da atividade econômica das empresas (faturamento) sem possibilidades de reduções ou deduções. Outrossim, ausente dispositivo legal, não se pode deduzir da base de cálculo o ICMS. REsp 501.626-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 7/8/2003.”*

Destarte, improcedente a exclusão pretendida.

Por fim, na análise dos argumentos relativos à multa exacerbada, não que ser trazidos ao raciocínio, inicialmente, alguns conceitos.

Determina o artigo 44, inciso II, da Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27/12/1996, que será exigida a multa de “cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Os artigos 71, 72 e 73 reportam-se, respectivamente, à sonegação, à fraude e ao conluio. Para melhor compreensão, reproduzo abaixo o conteúdo dos referidos artigos:

*“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 do 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.”*



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

Prosseguindo na prospecção dos conceitos, busco arrimo no dicionário jurídico de De Plácido e Silva, o qual define as duas primeiras figuras citadas, uma vez que a terceira não se aplica ao presente contexto, como abaixo reproduzido, na parte que interessa a este julgado:

*“FRAUDE. Derivado do latim fraus, fraudis (engano, má-fé, logro), entende-se geralmente como o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.*

*Nessas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, [...] mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros.”*

*FRAUDE FISCAL. É a contravenção às leis ou regras fiscais, com o objetivo de fugir ao pagamento do imposto devido ou de passar mercadoria de uma qualidade ou procedência por outra.”*

E quanto à sonegação:

*“SONEGAÇÃO. De sonegar, do latim subnegare (negar de algum modo), entende-se a ocultação, ou a subtração de alguma coisa ao destino, que lhe é reservado.*

*No conceito jurídico, a sonegação envolve sempre a ocultação ou a subtração dolosa de coisas, que deveriam ser mostradas, ou trazidas a certos lugares, a fim de que se satisfaçam mandos legais. Assim, a sonegação importa em procedimento doloso e contrário a normas legais instituídas.*

*SONEGAÇÃO FISCAL. Em Sentido fiscal, a sonegação, em princípio, designa a evasão do tributo por meio de artifícios ou manejos dolosos do contribuinte. Quer significar, pois, a falta de pagamento do tributo devido, ou a subtração ao pagamento do tributo, mediante o emprego de meios utilizados com esse objetivo.*

*Desse modo, a sonegação não implica numa falta de pagamento involuntária ou decorrente da falta de recursos, mas no emprego de meios para se furtar a esse pagamento.”*

O autor classifica a sonegação fiscal em simples e dolosa, conceituando-as como a seguir:

*“Sonegação simples é a que resulta da falta do pagamento do tributo, sem qualquer malícia, ou sem o emprego de ardil, ou fraude, com que se procura subtrair ao cumprimento da imposição fiscal.*

*A sonegação dolosa, ou a sonegação fraudulenta, é a que se gera da fraude ou da má-fé do contribuinte, usando meios, manobras, ou ardis para se furtar, ou se subtrair ao pagamento do tributo.” (Todos os destaques são do original – Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, 20ª edição, ed. Forense, RJ, 2002, págs. 370, 772 e 773).*

Também Alfredo Augusto Becker, em obra citada, à pág. 138, leciona acerca da fraude:

*“O caso mais freqüente de fraude fiscal é o da violação da eficácia jurídica tributária; isto é, dos efeitos jurídicos (ex: obrigação jurídica de prestar tributo)*



Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

decorrentes da incidência da regra jurídica tributário sobre a hipótese de incidência (“fato gerador”). Neste caso, para se investigar se houve evasão ou fraude, um critério seguro “é verificar – diz Rubens Gomes de Sousa – se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador; na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal. É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em fase abstrata, não concretizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinado; por conseguinte o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe foram mais favoráveis. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, *ainda que por meios lícitos, só poderá visar a modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório.*” (negritei)

Conforme demonstrado pela fiscalização, e não negado pela defesa, a recorrente utilizou-se do recurso de forma reiterada e contínua.

Escudando-se no fato de ter efetuado interpretação diversa da do fisco, busca desembaraçar-se da multa agravada. Os conceitos sobreditos aplicam-se, com clareza solar, ao proceder da recorrente.

A teor da definição posta, a “sonegação envolve sempre a *ocultação* ou a *subtração* dolosa de coisas, que deveriam ser mostradas, ou trazidas a certos lugares, a fim de que se satisfaçam mandos legais”. Constata-se que a recorrente, valendo-se desse artifício, não trouxe às declarações as reais receitas brutas auferidas, furtando-se à constituição do crédito tributário e frustrando a sua identificação pela SRF.

A constatação da realidade jurídico-contábil da empresa só se tornou possível a partir da iniciativa fiscal do órgão. E essa não é a característica do lançamento por homologação. Nessa modalidade, é dever do administrado apurar, declarar e recolher corretamente o tributo devido. E não se presta à defesa o argumento de ter-se valido da isonomia e baseado em legislação inaplicável para apurar o tributo. A ninguém é dado proceder como se legítimo fosse, como o fez a autuada.

Se, efetivamente, tivesse se apoiado em legislação diversa, todos os documentos, declarações e livros por ela produzidos traduziriam tal contexto. Entretanto, como constatado pela fiscalização (fl. 355), os valores declarados na DIPJ não traduzem a realidade contábil, além do fato de haver a recorrente apresentado as DCTF relativas aos 1º e 4º trimestre de 2001, deixando de apresentar as demais mesmo após intimação para fazê-lo. Portanto, tal procedimento traduz uma “fuga ao cumprimento do dever” e o uso de “meios, manobras, ou ardis para se



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10120.006618/2002-41  
Recurso nº : 122.392  
Acórdão nº : 203-09.151

furtar, ou se subtrair ao pagamento do tributo”, sendo incompatível com os argumentos apresentados.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

*Maria Cristina Roza da Costa*  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA