MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10680.000594/2004-32
Recurso nº. : 141.559
Matéria : CSL – EX.: 1999
Recorrente : MG MASTER LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº. : *108-08.508*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

MULTA ISOLADA - CSL - DECADÊNCIA – CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - A Contribuição Social sobre o Lucro, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, está adstrita à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a *data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN).* No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte no ano de 2003, é incabível a preliminar de *decadência suscitada para a multa isolada por falta de recolhimento* de estimativa lançada no ano-calendário de 1998.

CSL – OMISSÃO DE RECEITAS – Caracteriza a ocorrência de omissão de receitas a diferença apurada pela fiscalização no confronto entre as receitas escrituradas/declaradas com aquelas constantes dos boletins de Caixa da loja, principalmente quando a empresa não contesta a infração detectada e efetua parcelamento desses débitos fiscais no PAES.

CSL - APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA – A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, nem escriturá-las *nos livros próprios, durante períodos consecutivos, procedimento* adotado sistematicamente em todo o grupo de empresas capitaneado pela autuada, por meio de limitadores eletrônicos de emissão de notas fiscais ou cupom, além da manutenção de controles paralelos de receitas, 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.*

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - A falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, calculada por estimativa com base na receita bruta, sujeita a contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

Processo nº. : 10680.000594/2004-32
Acórdão nº. : 108-08.508
Recurso nº. : 141.559
Recorrente : MG MASTER LTDA.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO – COMPATIBILIDADE – A falta de recolhimento da CSL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.

TAXA SELIC – JUROS DE MORA – PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente.

MULTA DE OFÍCIO – CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO – A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo *inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150* da Constituição Federal.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MG MASTER LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Margil Mourão Gil Nunes e Dorival Padovan que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10680.000594/2004-32
Acórdão nº. : 108-08.508
Recurso nº. : 141.559
Recorrente : MG MASTER LTDA.

DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE

NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, DÉBORAH SABBÁ (Suplente Convocada), JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.

Processo nº. : 10680.000594/2004-32
Acórdão nº. : 108-08.508
Recurso nº. : 141.559
Recorrente : MG MASTER LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa MG Master Ltda., foi lavrado auto de infração da CSL, fls. 05/08, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos meses de janeiro, março, maio e julho a dezembro do ano-calendário de 1998, descrita às fls. 06/07 e no Termo de Verificação de Infração de fls. 09/21:

> *"MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA - Falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, em decorrência de omissões de receitas, no período de janeiro a dezembro de 1998, caracterizadas pela falta de contabilização de receitas de vendas, constatadas pelo confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa da loja, retidos por ocasião do cumprimento dos Mandados Judiciais de Busca e Apreensão números 018/2002 e 019/2002, da 4a. Vara Federal/MG, e os valores escriturados pelo contribuinte em seus livros comerciais e fiscais.*
> *Considerando as receitas omitidas e as complementares referentes aos meses de janeiro a dezembro de 1998 escrituradas em janeiro de 2000 às fls. 03 e 04 do Livro Diário nº 29, apuramos os valores reais devidos da CSLL com base na estimativa mensal e como o contribuinte havia apurado base cálculo negativa da CSLL em todos seus balanços/balancetes de suspensão/redução, conforme DIRPJ/99, declarando apenas os valores das estimativas da CSLL referentes às receitas complementares, configurou-se a infração de falta/insuficiência de recolhimento da CSLL estimada, nos meses de janeiro, março, maio e julho a dezembro de 1998, sendo-lhe imputado a multa isolada de 150% sobre a falta de recolhimento apurada, tudo conforme Arts. 28, 30, 43, 44, inciso II e §1°, IV da Lei 9430/96 e Art. 24 § 2º, da Lei 9.249/95.*
> *Face ao exposto, procedemos ao lançamento de ofício dos valores da multa isolada aplicada sobre as faltas/insuficiências de recolhimento apuradas nas estimativas mensais da CSLL. Cabe*

ressaltar que os valores da multa isolada a que se refere este Auto de Infração são em função das omissões de receitas apuradas, sendo que as diferenças entre os valores declarados e aqueles escriturados, inclusive com as receitas complementares de 1998 escrituradas em janeiro de 2000 às fls. 03 e 04 do Diário nº 29, são objeto de Auto de Infração próprio relativo à multa isolada das verificações obrigatórias da CSLL.
O lançamento é efetuado com a cominação de multa qualificada, em virtude do evidente intuito de fraude, caracterizado pela intenção do contribuinte em furtar-se ao pagamento ou em reduzir o montante dos tributos e contribuições devidos em decorrência da não emissão de documento fiscal obrigatório (nota ou cupom fiscal) de todas as vendas, conforme verificado pelo exame dos documentos e do material de informática apreendidos, bem como pela falta de contabilização e declaração das respectivas receitas, conforme descrito no Termo de Verificação de Infração, em anexo, parte integrante do presente".

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 21/01/04, em cujo arrazoado de fls. 184/199, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em preliminar:

1- a nulidade do lançamento, por cerceamento ao direito de defesa, em virtude de terem sido lavrados mais de 70 autos de infração em nome da sucessora MG Master Ltda., mas com a indicação de cada uma das empresas sucedidas, em desrespeito às determinações contidas no § 1° do art. 9° do Decreto n° 70.235/72, o que dificultou a impugnação da exigência, porque com a incorporação não é mais possível distinguir uma empresa da outra, o mesmo acontecendo com seus débitos. A fiscalização teve 14 meses para realizar seus trabalhos e a autuada apenas 30 dias para apresentar defesa em todos os autos de infração lavrados;

2- a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, porque o tributo exigido no auto de infração está sujeito ao lançamento por homologação, com prazo decadencial de cinco anos, como prescrito no artigo

150 § 4º do CTN. Os fatos geradores se referem a períodos do ano-calendário de 1998 e a ciência do auto aconteceu no mês de dezembro de 2003;

3- este entendimento é aplicado não só aos tributos (impostos e contribuições), mas também às multas e aos lançamentos decorrentes do principal;

4- exceção a esta contagem do prazo decadencial diz respeito aos casos de fraude, dolo ou sonegação. No caso em voga, é inequívoca a ausência de hipótese de fraude que permita a imposição da multa qualificada, sendo inaplicável a regra prevista no art. 173 inciso I do CTN;

5- como o auto de infração foi lavrado em 12/12/2003, todos os fatos geradores ocorridos anteriormente à 12/12/1998 estão alcançados pela decadência;

6- para reforçar seu entendimento, transcreve ementas de acórdãos deste Conselho.

No mérito:

1- nenhum crime tributário foi constatado, sendo que a única infração relatada é a omissão de receitas já incluída no PAES;

2- a base de cálculo adotada pelo Fisco está incorreta, pois foi completamente ignorada a adesão ao PAES, o que impossibilita a manutenção da autuação fiscal em comento;

3- a confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos no PAES caracteriza denúncia espontânea;

4- a exigência configura bis in idem, além de ser confiscatória, por pretender nova tributação sobre fatos geradores quitados por meio de parcelamento do PAES;

5- a fiscalização foi morosa na apresentação de suas conclusões, não se podendo por este motivo penalizar o contribuinte, que aderiu a programa de *parcelamento instituído no decorrer do trabalho fiscal. Uma vez parcelado o débito,* esse se encontra com a exigibilidade suspensa, não havendo que se falar em lavratura de auto de infração, tampouco em aplicação de penalidades após o pagamento via parcelamento;

6- *de acordo com o disposto no art.* 1°, inciso IV, da Portaria Conjunta PGFN/SRF n° 03, de 1° de setembro de 2003, a ausência de conclusão de trabalho fiscal relativamente à débitos já confessados e parcelados não autoriza sua continuidade para aplicação de penalidades futuras, inexistentes à época da confissão dos débitos;

7- a multa de 150% tem caráter confiscatório, excedendo à capacidade contributiva da empresa. Caso não prevaleça a improcedência do auto de infração deve ser reduzida para 20%, conforme o estabelecido no art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996;

8- consoante o que dispõe o § 7° do art. 1° da Lei n° 10.684, de 2003, em se tratando de débito fiscal incluído no PAES, os valores correspondentes à multa serão reduzidos em 50%;

9- não ficaram caracterizadas as situações para a imposição da multa qualificada de 150%, não estando provado o evidente intuito de fraude, porque não há que se falar em atos tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, quando a empresa antecipou-se à conclusão fiscal e aderiu ao PAES;

10- para reforçar seu entendimento, transcreve excerto de texto de juristas e decisões judiciais e ementas de acórdãos deste Conselho;

Em 26 de abril de 2004 foi prolatado o Acórdão nº 05.832, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, fls. 218/239, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

> *"Decadência. Lançamento p/ Homologação. Norma Geral.*
> *Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*
> *Multa Isolada.*
> *No caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento da CSLL, determinado sobre a base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado, no ano-calendário correspondente, base de cálculo negativa, será aplicada a multa isolada de acordo com determinações legais.*
> *Multa Qualificada.*
> *Declarando a menor seus rendimentos, o 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. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.*
> *Lançamento Procedente."*

Cientificada em 13 de maio de 2004, AR de fls. 242, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 09 de junho de 2004, em cujo arrazoado de fls. 243/266 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando, ainda, ser inaplicável a utilização da taxa Selic como juros de mora, por inconstitucional, e a ocorrência de dupla incidência da multa de ofício sobre a mesma base tributável, a omissão de receitas apurada pela fiscalização.

É o Relatório.

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 de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 267, entendendo a autoridade local, pelo despacho de fls. 301, restar cumprido o que determina o § 2º, do art. 33, do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

Inicialmente, é necessário delimitar as matérias questionadas no *recurso voluntário. Elas dizem respeito:* às preliminares de nulidade de lançamento por cerceamento do direito de defesa e decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar a exigência e, no mérito, a denúncia espontânea pela inclusão dos débitos no parcelamento do PAES, o caráter confiscatório da multa de 150%, a não ocorrência de fraude que justifique a aplicação da multa qualificada, a inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora e a duplicidade da exigência de multas de ofício sobre a mesma base tributável.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, entendo que não existe fundamento para acatá-la, em virtude de os fatos alegados pela recorrente não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235/72.

Pela análise dos autos, nas razões de impugnação e recurso, percebe-se que a empresa entendeu perfeitamente as infrações que estavam sendo imputadas, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante, não sendo a incongruência apontada na instrução processual motivadora do cerceamento do direito de defesa.

Rejeito, também, a preliminar de decadência suscitada pela empresa, em relação aos lançamentos de tributos efetuados pela fiscalização no ano-calendário de 1998.

Tem esta E. Câmara assentado o entendimento de que a maioria dos tributos insere-se na modalidade de lançamento definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) adotou três modalidades distintas de lançamento dos tributos, que são identificadas, dentre outros fatores, segundo o grau de participação do sujeito passivo, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento direto ou de oficio (art. 149), lançamento por homologação (art. 150).

Lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em informações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiros.

Lançamento direto ou de ofício é efetuado pela autoridade administrativa quando a declaração retromencionada deixa de ser apresentada, quando contém erros, falsidades etc., e noutras circunstâncias referidas no art. 149 do CTN.

Lançamento por homologação, de conformidade com o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa". Referida autoridade ao conhecer, a *posteriori*, a atividade assim exercida pelo sujeito passivo, homologa-a.

Por muitos anos firmou-se, como regra, a modalidade de lançamento por declaração.

Contudo, já há algum tempo, seja por conveniência da administração, por facilitar os procedimentos arrecadatórios, pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como "lançamento por homologação".

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de *manifestação prévia da administração tributária*, deve o *próprio* sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, a *posteriori*, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento, ao qual se submete o tributo, é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em *cada caso*.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo qüinqüenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

> *"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*
> *I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
> *(omitido)"*

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, *verbis*:

> *"Se a lei não fixar prazo à 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."*

Como se percebe, o termo inicial da contagem do qüinqüênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

> *"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constitui o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo qüinqüenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário." (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).*

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênia para transcrever:

> *"... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação." (Op. Cit. p. 284).*

Entretanto, ocorrendo fraude, dolo ou simulação, provada pelo Fisco e perfeitamente imputável ao sujeito passivo da obrigação tributária adstrita ao lançamento por homologação, o marco inicial para a contagem da decadência deixa

de ser a data do fato gerador para deslocar-se para aquele previsto no art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim se manifesta a respeito do assunto o mestre Luciano Amaro, em seu livro Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 1997, às fls. 383 e seguintes:

> *"A Segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há a homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de se saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174 e 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo de direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (cinco anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva.*
> *(omitido).*
> *A norma do art. 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade. Supondo, por exemplo, que o fato gerador ocorreu em 10 de junho de 1995, e a lei dá ao sujeito passivo trinta dias para efetuar a "antecipação" do pagamento, se, até 30 de julho de 1995, o recolhimento não tiver sido feito, ou tiver-se realizado com insuficiência, graças a artifício do devedor (dolo, fraude ou simulação), o Fisco poderia ter lançado de ofício já no dia 31 de julho de 1995. Ou seja, o exercício em que o lançamento poderia ter*

> *sido efetuado é o exercício de 1995..... Portanto, segundo a regra do art. 173, I, o prazo se contaria a partir de 1º de janeiro de 1996.*
> *(omitido)*
> *Em suma: a) se, nesse exemplo, tiver havido antecipação de pagamento (e não se constatando dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao Fisco homologar expressamente o pagamento, ou, se discordar do valor recolhido, lançar de ofício) conta-se da data do fato gerador (10-06-1995), nos termos do art. 150, § 4º; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, I, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício a partir de 1º de janeiro de 1996, não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o art. 173 não contempla essas discriminações; c) finalmente, se o pagamento foi efetuado a menor, mas for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, não ocorre a homologação ficta, nos moldes do art. 150, § 4º, e o caso vai para a regra geral do art. 173, I, contando-se o prazo para lançamento de ofício, também aí, de 1º de janeiro de 1996."*

Os mesmos fundamentos são aplicáveis à multa isolada vinculada à Contribuição Social sobre o Lucro.

Está caracterizada nos autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação perpetrada pela contribuinte para evitar o conhecimento pelo fisco do fato gerador dos tributos, por meio de procedimentos engendrados para reduzir o reconhecimento de receitas tributáveis.

Pelo exposto, tenho como não ocorrida a decadência da exigência relativa à multa isolada da Contribuição Social sobre o Lucro, pois o marco inicial para sua contagem aconteceu em 01 de janeiro de 2000 e a ciência das exigências pela contribuinte em 22 de dezembro de 2003, fls. 05, menos de cinco anos, portanto.

O fisco federal constatou que a autuada, no ano-calendário de 1998, apresentou sua declaração de rendimentos pessoa jurídica sem informar a totalidade de receitas tributáveis, além de não escriturá-las nos livros contábeis e fiscais, tomando por base para tal conclusão os boletins de Caixa da loja.

Os documentos constantes do anexo 01 do processo nº10680.000531/2004-86, apreendidos no estabelecimento da contribuinte, levam à conclusão de que existiu fraude no reconhecimento de receitas.

Estes procedimentos fraudulentos consistiram na manutenção de controles paralelos de receitas pela empresa, com estorno, por meio eletrônico, de valores reais de vendas, resultando na falta de emissão de notas ou cupons fiscais.

Face à total ausência de provas em sentido diverso, ficou confirmada a omissão de receitas detectadas pelo fisco, deixando a empresa de recolher as estimativas incidentes sobre elas no ano de 1998.

Quanto à questão da espontaneidade do valor referente ao parcelamento no PAES, não tem razão a recorrente, pois apesar de a legislação de regência permitir o ingresso no sistema durante o andamento da ação fiscal, deve o valor parcelado incluir os elementos constitutivos do crédito tributário lançado de ofício, além do tributo, a multa de ofício e os juros de mora.

Cabe à autoridade administrativa da jurisdição do autuado, no momento da execução deste acórdão, considerar, se for o caso, os valores parcelados e efetuar os ajustes necessários.

No que concerne à imposição da multa agravada, prevista no artigo 44 II da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em questão, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar procedimentos fraudulentos para omitir receitas.

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:

(Omitido)

> *II – cento e cinqüenta 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."*

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 vai 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."*

No Termo de Verificação de Infração do processo principal, autuante identifica como os motivos que o levaram a impor a multa qualificada os seguintes:

> *"a) as omissões de receitas verificadas ocorreram de forma generalizada na empresa MG MASTER LTDA., bem como já ocorriam as omissões nas empresas que a mesma incorporou e continuaram a ocorrer após as incorporações, como comprovam os envelopes de Fechamento de Caixa e os relatórios existentes no aplicativo SISPAC, constantes da documentação retida/apreendida, de acordo com o Termo de Retenção, a que se refere o item 2, e anexados ao presente processo;*
> *b) filiais que iniciaram suas atividades em 1998 também já contabilizavam, desde o primeiro dia de funcionamento, valores de receitas de vendas inferiores às reais;*
> *c) as omissões não ocorreram de forma isolada ou esparsa, mas sim de forma continuada e geral, na medida em que ocorreram não só em alguns dias, mas diariamente, não apenas em alguns meses, mas em todos os meses do ano-calendário de 1998, que ora está sendo analisado, e também não apenas em uma loja, mas em todas que já existiam, nas que entravam em funcionamento e também nas que foram incorporadas, todas sob a administração do Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, que era sócio das incorporadas e continua como sócio quotista, representante legal e dirigente exclusivo da MG MASTER LTDA;*
> *d) as omissões não foram em decorrência de erros de escrituração e sim decorrentes da sistemática contabilização de valores de receitas de vendas inferiores aos efetivamente ocorridos;*

e) o relatório de auditoria realizada pelo PÁTIO BRASIL SHOPPING, de Brasília, apreendido na sala da Presidência, conforme Termo de Apreensão referenciado no item 2, já apontava para omissão de vendas, conforme documentos juntados às folhas 144 a 148 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA.;

f) na documentação e nos arquivos magnéticos apreendidos foram encontrados diversos documentos que fazem menção a dois tipos de controles, um societário e outro gerencial, como atestam, por exemplo, os documentos juntados às folhas 149 a 217 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA. O societário corresponderia aos valores escriturados pelo contribuinte, enquanto que o gerencial (ainda que em valores inferiores aos apurados por esta fiscalização) representaria os valores reais, a fim de que o contribuinte tivesse o controle gerencial das suas atividades.

g) existe uma limitação à emissão de notas ou cupons fiscais no dia, em função do procedimento de controle de cotas, de tal forma que a utilização dos emissores de cupom fiscal (ECF) fica restrita ao valor previamente determinado pelo próprio sócio administrador, Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, conforme constatado nos documentos juntados às folhas 218 a 220 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA...

h) na documentação apreendida, conforme item 2, encontramos um relatório de apuração trimestral que, em seu item 1.1, contém a sugestão de condicionar os emissores de cupons fiscais (ECF) a um percentual de emissão ainda menor que o corrente, bem como que sejam os gerentes orientados neste sentido, conforme documentos juntados às folhas 221 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;

i) ações trabalhistas dão conta de indícios de sonegação fiscal, como por exemplo, os processos n. 605/99, da 318 Junta de Conciliação e Julgamento de Belo Horizonte, 640/00, da 358 Vara da Justiça do Trabalho de Belo Horizonte e 0186/99, da 138 Junta de Conciliação e Julgamento de Belo Horizonte, cópias anexas às folhas 222 a 224 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;

j) o Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho já foi denunciado pela prática de crimes contra a ordem tributária (consubstanciada na redução de carga tributária devida, de forma continuada, omitindo nos livros e documentos fiscais obrigatórios as correspondentes operações tributáveis), na condição de sócio-administrador da empresa CATALÃO ESPORTES LTDA (uma das empresas incorporadas à MG MASTER LTDA. em 1998), no processo n.98.057.327-3, da 38 Vara Criminal, da Comarca de Belo Horizonte, documentos juntados

às folhas 245 à 248 do anexo 01 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA;"

Não consegue a contribuinte demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, ficando denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, adotado sistematicamente em todo grupo empresarial, dentre outros, as restrições eletrônicas à emissão de notas ou cupons fiscais, sendo aplicável, portanto, a multa agravada de 150%.

A imposição da multa isolada da Contribuição Social sobre o Lucro, em virtude da falta de recolhimento de estimativa, está sustentada no art. 44 § 1º IV da Lei nº 9.430/96.

Este dispositivo legal 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:
(omitido)
IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;
(omitido)"

Por sua vez, o artigo segundo trata do recolhimento por estimativa, *in verbis*:

"Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.
(omitido)"

A Lei n° 9.430/96 alterou, para trimestral, o período de apuração da CSL. Manteve, no entanto, a possibilidade de a empresa sujeita à tributação com base no lucro real continuar efetuando pagamentos mensais por estimativa que, nesse caso, devem ser confrontados com a CSL apurada no final do ano.

O artigo 1° da citada Lei está assim redigido:

> *"Art. 1° A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*
> *(omitido)."*

A recorrente, optante pela tributação do Imposto de Renda pelo lucro real anual no ano-calendário de 1998, conforme comprova sua declaração de rendimentos pessoa jurídica, não efetuando recolhimentos com base na estimativa em relação às receitas omitidas, não apurando bases negativas por meio de balanços ou balancetes de suspensão que pudessem justificar a falta de tal pagamento, como facultavam as disposições contidas na IN SRF 93/97, fica sujeita à imposição da multa de ofício, estando perfeitamente caracterizada a situação prevista no art. 44, § 1°, IV, da Lei nº 9.430/96, supracitado.

O referido enquadramento legal determina a imposição de penalidade quando a contribuinte, sujeita à tributação pelo lucro real anual e ao pagamento mensal do tributo com base no valor estimado, deixa de fazê-lo. Assim, apesar de definida a base de cálculo da contribuição após a entrega da declaração de rendimentos, mesmo quando apurada base negativa no período, deve ser efetuado o lançamento da multa isolada em relação às parcelas estimadas não pagas.

No que tange à dupla tributação sobre uma mesma base de cálculo, vejo que foram impostas sanções sobre fatos ou irregularidades tributárias distintas.

Apesar de a base ser idêntica, a multa de ofício foi aplicada em virtude da omissão de receitas e exigida junto com os tributos no processo nº 10680.000531/2004-86. Já neste processo, está sendo exigida a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa mensal a que a empresa estaria sujeita, caso tivesse reconhecido corretamente a receita omitida.

Esta Câmara, por maioria de votos, alterando seu entendimento anterior, deliberou pela possibilidade da incidência sobre uma mesma base da multa isolada e da multa de ofício acompanhada do tributo. Os Acórdãos nº: 108-07.697 e 108-07.660 da sessão de 18 de fevereiro de 2004, da lavra do ilustre Relator José Carlos Teixeira da Fonseca, cuja ementa a seguir transcrevo, traduzem claramente este posicionamento.

> *"CSL – LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS – CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO – COMPATIBILIDADE – A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício.*
> *Recurso negado."*

Do voto dos referidos acórdãos, por esclarecedor, transcrevo o seguinte excerto:

> *"Já participei de julgamentos nesta Câmara em que foi considerada incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício acompanhando exigência de tributo, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal.*
> *Todavia, a maioria dos membros desta Câmara mudou recentemente seu posicionamento quanto à matéria, por entender que seria injusto dar-se tratamento mais benéfico ao contribuinte que deixou de pagar as estimativas e o tributo definitivo do que àquele contribuinte que apenas deixou de recolher as estimativas.*

Porque seria exatamente isto que ocorreria ao comparar-se contribuintes com diferença de comportamentos, tendo um pago o tributo definitivo apurado ao final do ano-calendário e o outro não o fazendo.

Para o primeiro caso citado o Fisco lançaria apenas a multa isolada e para o segundo lançaria ambas as multas.
A permanecer o entendimento anterior no primeiro exemplo a multa isolada seria mantida e no segundo, exonerada.
Parece-me um contra-senso.
Da análise dos autos fica claro que, ao deixar de efetuar os recolhimentos por estimativa, o contribuinte incidiu em infração à legislação da CSL, sujeitando-se ao lançamento de ofício na forma do artigo 44, inciso I, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.
A autuação incluiu também a exigência de contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício. Esta porção do lançamento não é objeto do presente recurso, tendo sido parcialmente acatada pelo contribuinte e parcialmente exonerada em primeiro grau.
Ressaltando a mudança de entendimento da maioria desta Câmara, não vislumbro mais qualquer incompatibilidade na exigência de ambas as multas para um mesmo período.
Portanto, entendo que o Acórdão recorrido não merece qualquer reparo e assim sendo, manifesto-me por NEGAR provimento ao recurso."

As alegações de inconstitucionalidade apresentadas pela recorrente a respeito do caráter confiscatório da multa de ofício e da inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora, não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara, que, regra geral, falece competência a este Conselho de Contribuintes para, em caráter original, negar eficácia a lei 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:*
> *(omitido)*
>
> *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, 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 pronunciados repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

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.*
> *(omitido)*
> *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 os 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 Alves, RTJ n□ 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 n□ 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 Matéria Tributária", Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que regra geral não cabe a este Conselho 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.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal proferiu nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991) que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Constituição, pois seu dispositivo que fixa a limitação ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Assim está ementado tal julgado:

> *"DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.*
> *1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o "caput" e seus incisos do mesmo dispositivo..." (STF pleno, MI 490/SP).*

A multa de ofício foi exigida tendo por base o art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, sendo perfeitamente aplicável ao fato, haja vista a constatação pelo Fisco de irregularidades tributárias, não se adequando aqui o conceito de Confisco estampado no artigo 150 da Constituição Federal, que trata desta situação apenas no caso de tributos.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.

NELSON LOSSO FILHO