



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Centro de Documentação
RECURSO ESPECIAL
Nº RP / 202 . 111 . 498

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 28 / 11 / 2002
Rubrica

160

Recorrente : SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

COFINS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Não se aplica o princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais, como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS em comento, instituídas com base no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal. **DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO.** Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e quando houver o contribuinte promovido o recolhimento antecipado da exação, mesmo que a menor, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do CTN, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. **MULTA AGRAVADA. FRAUDE FISCAL.** Em havendo insuficiência de elementos a suportar a alegação de cometimento de fraude, pelo contribuinte, há de ser reduzida a multa agravada aplicada ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento). **Recurso provido parcialmente.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Adolfo Montelo, que negava provimento ao recurso e apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Percy Eduardo Nogueira Stenberg Heckmann.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo, Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.
Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19

Recurso : 111.498

Acórdão : 202-13.562

Recorrente : SUPERMERCADO VITÓRIA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem expor a matéria, reproduzo o relatório elaborado pela autoridade singular:

"Por meio do Auto de Infração de fls. 5 a 46, foi exigido da contribuinte retro identificada recolhimento da importância de R\$9.895.777,02 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referente aos fatos geradores de abril de 1992 a junho de 1998, acrescidas de multa de ofício e demais encargos legais. Os dispositivos legais infringidos constam do Auto de Infração à folha 25.

Conforme revelado na minuciosa "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", fls. 06 a 25, a autoridade autuante verificou falta de recolhimento da COFINS, cujo valor tributável foi resumido às fls. 20 a 25. Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.078 a 1.158).

Sustenta a Impugnante que, em conformidade com o artigo 173 do Código Tributário Nacional, ocorreu a decadência de todos os períodos lançados referentes aos fatos geradores de abril de 1992 a dezembro de 1993. Aduz, ainda, que o Auto de Infração foi fundamentado indevidamente no art. 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91 a qual é inconstitucional por afrontar o art. 146, III, da Carta Magna. Cita jurisprudência e acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Argumenta que não poderia ter sido feita a majoração da multa de ofício, pois a empresa não é reincidente e nem agiu com dolo. Até dezembro de 1993 reinavam dúvidas sobre a pertinência da COFINS, que só foram sanadas com decisão do Supremo Tribunal Federal (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 101-1). Aduz, ainda, que o presente Auto de Infração foi baseado em outro lavrado em fevereiro de 1989 para fundamentar a reincidência de conduta. Argumenta que não assiste razão à autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

autuante, haja vista que não pode haver reincidência de tributo que só foi criado em abril de 1992.

Quanto à multa aplicada, afirma ter caráter confiscatório, contrariando o disposto no artigo 150, IV, da Carta Magna, citando, inclusive, doutrina sobre o assunto. Entende que a propriedade privada não pode ser confiscada nem mesmo quando não cumpre sua função social. Caso a autoridade julgadora entenda devida a multa de ofício, esta deveria ser a prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 106 do CTN.

Ataca a atuação da Fiscalização pois entende que não pode a Fazenda Pública, de acordo com o art. 105, do Código Civil, conhecer diretamente da simulação para tributar realidade oculta pela aparência enganosa, devendo-se valer-se do Poder Judiciário para a invalidade do ato jurídico. Assim, no seu entender, quando a Fazenda Pública achar que um dado ato jurídico lhe trouxe prejuízos, deverá, em um primeiro momento, considerá-lo válido, efetuando o lançamento de acordo com as aparências, para, a seguir, pleitear junto ao Judiciário a decretação de nulidade do mesmo.

Sobre provas, presunções, ficções, indícios a impugnante apresentou arrazoado, fls. 1107 a 1119, e algumas generalidades de como a atuação do Estado pode ser perigosa aos direitos e garantias individuais (v. fls. 1119 a 1122).

Prega a reclamante que da base de cálculo da COFINS deve ser excluída as vendas consumadas com descontos incondicionais, tudo de acordo com o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91. Neste raciocínio, afirma que a autoridade autuante se equivocou ao não ter considerado os descontos incondicionais, pois não procedeu a comparação de notas fiscais de entrada com os de saída, o que a levaria a concluir que a impugnante estava certa ao excluir os descontos incondicionais. Solicita que seja efetuada diligência para que sejam levantados os referidos descontos.

No tocante aos juros de mora afirma que não foi levado em consideração o art. 161 do CTN, bem como a lei que instituiu o FINSOCIAL, pois esta não fazia nenhuma referência aos juros de mora. Ressalta que não pode ser cobrada a SELIC, haja vista que só deve incidir juros de 1% ao mês. Aduz,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10909.001964/98-19
 Recurso : 111.498
 Acórdão : 202-13.562

ainda, que existe erro aritmético no cálculo dos juros de mora, apresentando demonstrativo.

Argumenta, trazendo jurisprudência, que foi indevidamente utilizada a UFIR e a SELIC para índice de correção monetária e que deveria ter-se levado em conta o IPC.

Defende a não cumulatividade da COFINS tendo em vista os arts. 154, inciso I, e 195, inciso I, da Carta Magna. Entretanto, a COFINS instituída pela Lei Complementar nº 70/91 não previa a compensação dos valores devidos em cada operação com os cobrados nas operações anteriores. Portanto, esta Lei Complementar é inconstitucional sob a ótica da Constituição de 1.988. Traz à colação posições doutrinárias.

Finalmente, solicita que seja feita uma perícia para a devida conferência dos valores apurados pela fiscalização e reconstituição da base de cálculo da COFINS.

À conclusão, requer que sejam acolhidas as suas pretensões (sic)."

Através da Decisão nº 0149/1999, a autoridade singular manifestou-se pela procedência do lançamento, cuja ementa possui a seguinte redação:

"COFINS

Fatos Geradores: abril de 1992 a junho de 1998.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

DECADÊNCIA. PRAZO APLICÁVEL. FALTA DE RECOLHIMENTO.

O direito atribuído à Fazenda Nacional de constituir formalmente os créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decai em 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO

Não carece de reparos o procedimento fiscal que apura a base de cálculo da exação devida a partir dos próprios registros contábeis de pessoa jurídica e de declarações por ela prestadas, cabendo a esta, se for o caso, a prova da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

existência de vícios e/ou defeitos que infirmem o conteúdo de sua escrituração ou declarações.

BASE DE CÁLCULO - CUMULATIVAMENTE

A legislação que estabelece a base de cálculo da COFINS, não prevê a possibilidade de compensação dos valores devidos em cada operação geradora de faturamento com o montante cobrado em operações de compra.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA

Os juros de mora são devidos em todos os casos de recolhimentos extemporâneos, sejam estes motivados por ato voluntário do contribuinte ou por imposição de ato de ofício da autoridade fiscal.

JUROS DE MORA - SELIC

A Lei nº 9.065/95 que determinou a cobrança de juros moratórios equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais está em consonância com a previsão legal estabelecida no art. 161, § 1º, do CTN. A natureza dessa taxa não é de índice de variação monetária, mas de juros remuneratórios.

MULTA DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, a elas não se sujeitando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

MULTA DE OFÍCIO DE 150% - FRAUDE

É correta a aplicação de multa punitiva majorada quando provado nos autos a prática reiterada de exclusões dolosas na base de cálculo da contribuição. A alegação da autuada de que tais exclusões estariam respaldadas pelo princípio da não cumulatividade, na verdade, tem como objetivo desviar a atenção dos procedimentos artificiosos de que se valeu para reduzir o valor devido.

PEDIDO DE PERÍCIA. ADMISSIBILIDADE

Serve a produção de provas por meio de procedimento pericial, para firmar o convencimento do julgador administrativo quanto a matéria mantida controversa nos autos, tornando-se dispensável, a juízo deste agente público, na falta de elementos a merecerem elucidação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

As autoridades administrativas, inclusive os julgadores de litígios fiscais na esfera administrativa, estão obrigados à observância das leis vigentes no país, não sendo de sua competência apreciar questão de inconstitucionalidade, ressalvados os casos nos quais o Secretário da Receita Federal, em virtude de inconstitucionalidade declarada por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, assim o determine.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada, apresenta a autuada recurso, onde em síntese reitera os argumentos expostos quando da apresentação de sua impugnação, em especial quanto: 1) à Decadência do crédito tributário; 2) ao princípio da não-cumulatividade; 3) aos descontos incondicionais e pedido de perícia; e 4) à multa aplicada.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata-se de exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS relativa ao período de abril de 1992 a junho de 1998.

Conforme relatado, a contribuinte excluiu, da base de cálculo do tributo, os valores referentes à aquisição dos produtos posteriormente vendidos, sendo oferecido à tributação somente o valor agregado aos produtos. A justificar as exclusões, a contribuinte aduz que procedeu em observância ao princípio da não-cumulatividade.

Caso as contribuições sociais devessem observância ao princípio da não-cumulatividade, o procedimento adotado pela contribuinte estaria correto, uma vez que, em respeito a esse princípio constitucional tributário, o montante de tributo cobrado nas operações anteriores deve ser abatido do tributo devido nas operações posteriores, de modo que o tributo somente onere o valor agregado ao preço de aquisição dos produtos.

Ocorre que a Constituição Federal, quando impõe a observância de determinado tributo ao princípio da não-cumulatividade, o faz expressamente, consoante se verifica de seus artigos 154, I; 155, § 2º, I; e 153, § 3º, II. Dessa feita, somente são regidos pelo princípio da não-cumulatividade o ICMS, o IPI e eventuais tributos que a União venha a instituir com base na sua competência residual, dentre os quais as contribuições instituídas com base no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal.

Com efeito, as contribuições instituídas com base nos incisos I a III do artigo 195 da Constituição Federal não são regidas pelo princípio da não-cumulatividade, podendo incidir cumulativamente, onerando as diversas etapas da cadeia produtiva. E exatamente isso ocorria com relação ao FINSOCIAL e ocorre com relação à COFINS e ao PIS.

Não obstante estar sedimentado o entendimento de que as contribuições sociais não devem observância ao princípio da não-cumulatividade, a questão não foi incontroversa, pois, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi alcançado entendimento de que às contribuições sociais se aplicaria o disposto no artigo 154, I, da Carta Magna, o que as conduziria à égide do princípio da não-cumulatividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98- 19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

Para o deslinde da controvérsia e pacificação do assunto, foi necessário manifestação do Supremo Tribunal Federal, que assim fez nos seguintes termos:

“Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96 – O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição – Nessa decisão está insita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência – e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária – só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI – e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico –, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição – Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.”¹

Uma vez não haver mais dúvidas quanto à não aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade às contribuições sociais instituídas com base no artigo 195, incisos I a III, dentre as quais se inclui a COFINS, nego provimento ao recurso voluntário nesse particular.

No que diz respeito à questão da decadência do direito de a Fiscalização constituir parte do crédito tributário sob comento, cumpre observar estar sedimentado, pela jurisprudência, o entendimento de que, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, **não havendo pagamento**, o prazo para a constituição do crédito tributário somente se inicia após o escoamento do prazo para a homologação, tendo a Fiscalização, assim, dez anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para a constituição do crédito tributário.

¹ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, RE nº 258.470/RS, DJ de 12.5.2000.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

Impende observar que a aplicação do entendimento de que o prazo para a constituição do crédito tributário é de dez anos está condicionada à inexistência de pagamento, conforme decidido pela **Primeira Seção daquele Tribunal**:

“TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.

Estabelece o artigo 173, inciso I, do CTN, que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (5 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, INEXISTINDO O PAGAMENTO, tem o Fisco o prazo de dez anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.”²

De acordo com o entendimento alcançado no Superior Tribunal de Justiça, o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, estabelece o prazo de cinco anos para a homologação do lançamento, e não para a constituição do crédito tributário. Assim, **não tendo existido pagamento, não ocorre a homologação tácita e, nesta hipótese, findo o prazo de cinco anos para a homologação tácita, começa a correr o prazo do artigo 173, inciso I, daquele Código, de cinco anos para a constituição do crédito, entendimento firmado pela Primeira Seção do STJ.**

Ocorre que, **havendo pagamento, se a Fiscalização não se pronunciar no prazo de cinco anos, considerar-se-á o mesmo homologado e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.** Impende reiterar que a aplicação do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o prazo para a constituição do crédito tributário seria de dez anos, **está condicionada à inexistência do pagamento.**

A ilustrar o exposto, cumpre transcrever a ementa e o r. voto condutor de r. decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos dos embargos de divergência em Recurso Especial nº 101.407/SP, publicado no “Diário da Justiça” de 8.5.2000:

²Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 132.329/SP.



Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

(i) Da ementa:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica do lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de Divergência acolhidos."

(ii) Do r. voto

"Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de 'cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador'.

A incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo.

Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto; o controle fiscal tem por objeto, sempre, o pagamento antecipado do tributo, resultando ou na respectiva homologação ou no lançamento de ofício das diferenças eventualmente devidas.

Aí a constituição do crédito tributário deve observar não mais o artigo 150, § 4º, mas o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tal como já decidia a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, consolidada na Súmula nº 219, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

'Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador'.

O enunciado é casuista, na medida em que se refere a contribuições previdenciárias, mas o princípio nele estabelecido abrange todos os tributos lançados por homologação, neste gênero incluído o ICMS.

Aqui, o contribuinte antecipou o montante do tributo, a seu juízo, devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto, para homologar esse pagamento, expressa ou tacitamente (CTN, art. 150, § 4º). Decorrido esse prazo, decaiu do direito de constituir o crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, exigíveis.

Voto, por isso, no sentido de acolher os embargos de divergência para declarar extinto o crédito tributário." (original sem destaques).

Ora, conforme se verifica do próprio auto de infração por meio do qual foi formulada a exigência fiscal ora em discussão, **no caso em apreço, houve o pagamento do tributo**, tendo a Fiscalização autuado a contribuinte **por suposta diferença entre o valor devido e o valor recolhido**.

Assim, não poderia a decisão de primeira instância decidir pela rejeição da preliminar com base no entendimento de que o prazo para a constituição do crédito tributário seria de dez anos, uma vez que, no presente feito, **existiu o pagamento do tributo**.

Destarte, na esteira do melhor entendimento aplicável ao caso, externado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nas decisões acima transcritas, em virtude de ter ocorrido o pagamento, o lançamento foi tacitamente homologado e extinto o crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1993, uma vez que o auto de infração é datado de 4.12.1998.

Não pode ser olvidado, contudo, que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, excepciona os casos de dolo, fraude ou simulação, hipóteses que, se verificadas, dão ensejo à aplicação do entendimento de que o prazo para a constituição do crédito tributário é de dez anos (art. 173 do CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

Apesar de na espécie alegar-se ocorrência de fraude por parte da recorrente, entendo a mesma não proceder, conforme se verá em momento próprio deste voto.

Em razão disso, invocá-lo poderia configurar inovação da lide e agravar a situação da contribuinte, o que é vedado em sede de recurso voluntário. Contudo, pode ser aventado que, mesmo tendo o auto de infração e a decisão de primeira instância noticiado a possível existência de fraude para impor a multa de ofício, não pode a autoridade julgadora ignorar a notícia de fraude com relação a uma das matérias objeto do recurso e considerá-la no que diz respeito a outra, o que far-se-á necessário para examinar a questão da multa aplicada.

Aliado a isso, pode ser aduzido que a perquirição quanto à fraude precedendo à superação da controvérsia referente à decadência não tem o condão de piorar a situação da contribuinte, pois a decisão de primeira instância aplicou o entendimento de que o prazo seria de dez anos e a adoção de distinto fundamento para manter o mesmo prazo não configura *reformatio in pejus*.

Diante do possível impasse, impende reavivar que o **lançamento tributário é ato administrativo** praticado por autoridade competente para constituir o crédito tributário, consoante se verifica do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível." (sem destaques no original)

Por ser um ato administrativo, o lançamento tributário deve preencher os requisitos necessários à validade de todo ato administrativo, quais sejam: (i) competência; (ii) finalidade; (iii) forma; (iv) motivo; e (v) objeto. Consoante lição de Hely Lopes Meirelles, os requisitos de um ato administrativo formam esse ato:

"O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infra-



Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

estrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.”³ (sem destaques no original)

Uma vez que os requisitos formam o ato administrativo, qualquer alteração em um de seus requisitos altera a própria substância do ato, que passa a assumir feição distinta daquela anterior à alteração conferida, ou seja, se um ato administrativo “x”, de requisitos “1”, “2”, “3”, “4” e “5”, sofre alteração em um desses elementos, surge novo ato administrativo - “y” -, uma vez que ato administrativo “x” é somente aquele de requisitos “1”, “2”, “3”, “4” e “5”, **não mais existindo se um desses elementos é alterado.**

Em excelente obra acerca do “Lançamento Tributário”, Eurico Marcos Diniz de Santi assinala que o termo “ato administrativo” tem duas acepções distintas, a saber, o ato da autoridade e o produto desse ato, que vem a ser a norma individual que do ato exsurge. Demonstrada a dualidade, o autor propõe denominações para cada uma das acepções do ato administrativo:

“Residem no uso técnico jurídico da locução ‘ato administrativo’ duas acepções: uma, o ato-fato da autoridade que configurou o fato jurídico suficiente fonte matéria; outra, o produto desse processo, o ato-norma administrativo, a norma individual e concreta que exsurge desse contexto existencial. (...).

Assim, convencionaremos chamar: *ato-fato*, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato jurídico suficiente do ato-norma; e este, *ato norma*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão “ato administrativo” para designar o gênero que envolve essas duas espécies.⁴

Isto feito, o autor decompõe o ato administrativo em diversos elementos a ele inerentes, dentre os quais figura - assim como dentre os elementos elencados pela tradicional doutrina, da qual faz parte o professor Hely Lopes Meirelles, acima invocado - **o motivo do ato**, que, conforme ensina Eurico Marcos Diniz de Santi, **é o fundamento da relação jurídica estabelecida entre a administração e o particular.** Nesse ponto, mais uma vez é oportuno observar as lições do autor:

³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 26ª edição, 2001, p. 142.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., 2001, p. 89.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19

Recurso : 111.498

Acórdão : 202-13.562

“Como subespécie norma que é, o ato-norma administrativo revela simile estrutura hipótetico-condicional. Estabelece um mandamento, uma relação jurídica entre a Administração Pública e o particular, em decorrência lógica da enunciação de determinado fato (motivo do ato).”⁵ (sem destaques no original)

Mais adiante, o autor ressalta a importância da motivação do ato administrativo para a fixação da relação jurídica entre a Administração e o particular:

“Observe-se, não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato suposto normativo do ato-norma. O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional. O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa.” (sem destaques no original)

Com efeito, o lançamento tributário, como ato administrativo que é, decorre de um fato - motivo - e deve estar motivado, ou seja, deve ser explicitado o que motiva (antecedente) a exigência fiscal (conseqüência da ocorrência do antecedente).

Dai a lei impor a necessidade de constar do auto de infração a descrição do fato. Uma vez realizado o lançamento e fixados seus elementos, somente restará ao contribuinte, em sua defesa, demonstrar a inexistência daquela relação jurídica entre ele e a Administração e da qual decorre a exigência fiscal. Para tanto, terá o contribuinte de contestar o motivo e a motivação do lançamento.

Portanto, para assegurar o princípio da ampla defesa e do contraditório, é regra a imutabilidade do lançamento, excepcionando o Código Tributário Nacional, por seu artigo 145, que poderá haver modificação em virtude de: (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; e (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas hipóteses previstas no artigo 149, as quais não se verificam no feito, ora em grau do recurso voluntário sob apreciação. Acerca do assunto, assim lecionou Rubens Gomes de Sousa:

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., 2001, p. 96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

“... desde que o regime legal preexistente tenha sido aplicado a um determinado contribuinte pelo lançamento, este ato administrativo terá criado uma situação jurídica que já não é mais impessoal e modificável, mas que é, ao contrário, individual e imutável.

... o lançamento cria uma situação jurídica bilateral: se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o imposto lançado, por outro lado confere-lhe direito a ser tratado exatamente de acordo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquele estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por força do lançamento efetuado.”⁶

O lançamento, em razão de suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela administração.”⁷

Com efeito, uma vez que, no tocante à decadência, a decisão de primeira instância e o auto de infração não lograram demonstrar de forma suficiente, a meu ver, a existência de fraude, não pode a questão ser examinada sob o prisma da possível ilicitude.

Ora, se a decisão de primeira instância aplicou o prazo de dez anos por conta de “B” (aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91), ao se manter o prazo de dez anos por conta de “C” (existência de fraude), não há dúvida de que se estaria modificando o objeto da lide em sede de recurso voluntário, o que violaria os princípios do contraditório e da ampla defesa.

⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 231.

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit. p. 241.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

Fixada essa premissa, cumpre proceder a perquirição da possível existência de fraude, uma vez ter sido a alegação da existência de fraude o fundamento para a imposição da multa de ofício com base no percentual de 150%.

O conceito de fraude em matéria tributária é prescrito no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, matriz legal do artigo 355 do RIPI/82, *in litteris*:

"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."

Examinando especificamente essa prescrição, o ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho assim lecionou:

*"Nessa idéia de ilícito tributário subjetivo, temos o comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento do fato jurídico, ou, ainda, tentando modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto, de pagá-la com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária."*⁸ (original sem destaques)

Para a caracterização da fraude, portanto, é indispensável a presença do dolo, ou seja, deve estar evidente a intenção do contribuinte no sentido de impedir ou retardar o fato gerador ou excluir ou modificar suas características essenciais. Nesse sentido, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho:

"... no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, 13ª edição, p. 504.



Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente. (...).

Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se. Predicando contornar os obstáculos que adviriam à atividade de fiscalização dos tributos, tivesse ela de pautar-se dentro desses parâmetros estritamente legais, serve-se o legislador do apelo à presunção, que equipara, desatinadamente, as infrações subjetivas às objetivas. Tais preceitos brigam com a sistemática do nosso direito positivo, que não comporta equiparação dessa índole, agredindo a sólida estrutura de institutos jurídicos seculares e maculando a inteireza de direitos fundamentais consagrados no texto do Estatuto Supremo.”⁹

No mesmo sentido é a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“A fraude fiscal, que pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de subtrair-se, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Há sempre, na fraude fiscal, como quer Ernst Blumenstein, um ‘comportamento intencional dirigido a induzir em erro a autoridade’ (Sistema de Diritto Delle Imposta). Conforme vemos, o conceito de fraude é amplíssimo, mas sempre exige o dolo, um ânimo de fraudar. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.”¹⁰

Consoa com o entendimento da melhor doutrina o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça:

⁹ Op. cit. p. 506

¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 3ª ed., 2º vol., p. 615.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

"PENAL. PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. FRAUDE FISCAL. AUSÊNCIA DE DOLO.

1. - É indispensável, na hipótese, a verificação do elemento subjetivo, qual seja, o dolo, consistente na vontade de apropriar-se indevidamente dos valores devidos ao fisco. Não existente o chamado 'animus rem sibi habendi', o tipo penal não se perfaz. (...)."¹¹

Assumidas as premissas de que a autoridade julgadora deve se ater ao constante dos autos e de que a fraude pressupõe o elemento volitivo no sentido de minorar a obrigação tributária - elemento esse cuja existência, consoante se verifica das lições de Paulo Barros Carvalho, deve estar comprovada - somente poderá ser reconhecida a fraude supostamente verificada na espécie se houver, nos autos, indubitosa prova de sua existência.

Ocorre que tal prova - cujo ônus é do Fisco - dos autos não consta, tendo o auto de infração somente consignado que:

"Constatou-se, diante do exposto:

a) a utilização, por parte do contribuinte, de procedimentos não amparados pela legislação tributária, ou seja, a inserção de elementos inexatos - exclusões em valores substancialmente superiores aos permitidos - em documentos fiscais (quais sejam: Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ, de 1993 a 1998, Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, de jan/93 a jan/98), bem como em todos os Demonstrativos de Apuração da COFINS (Demonstração da Base de Cálculo) apresentados em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal Solicitação de Documentos elencados ao longo deste trabalho, sem a existência de lançamentos contábeis correspondentes, causando a diminuição das bases de cálculo da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS, com o fim de reduzir drasticamente os valores da contribuição a recolher, cujos resultados têm reflexos no períodos tabulados adiante; e

b) a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime capitulado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 ...".

¹¹ STJ, Quinta Turma, Resp nº 113.598, Relator Ministro Edson Vidigal, DJ de 29.3.1999.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

A contribuinte, por seu turno, aduz que as exclusões na base de cálculo decorreram da aplicação do princípio da não-cumulatividade. Consoante restou salientado, o princípio da não-cumulatividade não se aplica às contribuições instituídas com base no artigo 195, I a III, da Constituição Federal.

Não obstante serem indevidas as exclusões efetuadas, não há como ser alcançado o entendimento de que houve fraude por conta da aplicação do princípio da não-cumulatividade no referente à contribuição em comento, pois, conforme se verificou, houve controvérsia judicial quanto à questão, tendo sido necessário o Supremo Tribunal Federal dirimi-la.

O procedimento adotado pela contribuinte, portanto, decorre de uma equivocada interpretação legal, o que não caracteriza fraude. É tanto que os documentos fornecidos pela contribuinte e examinados pela fiscalização demonstram claramente as exclusões efetuadas.

Por fim, entendo que sequer há de se falar em reincidência, supostamente decorrente de anotação feita no Auto de Infração lavrado, nos seguintes termos:

"(...)

c) Por conseguinte, o contribuinte, a partir daquela data, passou a estar ciente da irregularidade dos procedimentos adotados naqueles períodos (inserção de elementos inexatos em documentos e/ou livros exigidos pela lei fiscal reduzindo, desta forma, o valor da Contribuição a recolher), reconhecendo a pertinência da autuação efetuada, visto que não foi instaurado contencioso administrativo e/ou judicial em relação ao referido Auto (em anexo cópia da DARF correspondente);

(...)".

E não há que se falar em reincidência, insisto, pois a forma como vinha a recorrente procedendo ao recolhimento da exação em debate, conforme debatido no item a) deste voto, era, apesar de controversa, até então tida como legítima por alguns órgãos judicantes, uma vez que sua incorreção somente veio a ser decretada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 258.470/RS, nos idos de 2000, dois anos após a lavratura da autuação lavrada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

Ora, o fato de a recorrente reconhecer um débito para com o Fisco não implica em afirmar que a mesma concordasse com sua cobrança, assim concludo com base na tese jurídica por ela sustentada nestes autos. Pode-se até afirmar que, norteados-se as operações realizadas em interpretação admitida e largamente utilizada à época, não resta configurada a prática de fraude tributária, pois sequer está demonstrada, expressamente, a caracterização de má-fé da recorrente.¹²

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para: (i) reconhecer a decadência do direito à constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1993; e (ii) alterar, em razão da insuficiência da demonstração de fraude, o percentual da multa aplicada para 75%.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

¹² APR 19.708/99, Primeira Turma Criminal do TJDF, DJU, III, 2.8.2000



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ADOLFO MONTELO

Em que pese o brilhante voto do Conselheiro-Relator, venho discordar em algumas afirmações, quanto aos argumentos da contribuinte com relação: (i) ao princípio da não-cumulatividade; (ii) à decadência do crédito tributário; e (iii) à multa agravada.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, comungo com o ilustre Relator que negou provimento ao Recurso Voluntário, mas quero tecer comentários que, se por acaso a COFINS estivesse sobre o manto desse princípio, não agiu corretamente a contribuinte ao controlar o suposto crédito pelas operações de compra, diminuindo-os dos faturamentos (receitas), através de controle à parte de sua escrituração comercial.

Nos autos, pela argumentação da fiscalização, em seu Relatório, deparamos com um dos itens da motivação do lançamento, no seguinte teor:

"Constatou-se, diante do exposto:

- a) a utilização, por parte do contribuinte, de procedimentos não amparados pela legislação tributária, ou seja, a inserção de elementos inexatos - exclusões em valores substancialmente superiores aos permitidos - em documentos fiscais (quais sejam: Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ, de 1993 a 1998, Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, de jan/93 a jan/98), bem como em todos os Demonstrativos de Apuração da COFINS (Demonstração da Base de Cálculo) apresentados em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal Solicitação de Documentos elencados ao longo deste trabalho, sem a existência de lançamentos contábeis correspondentes, causando a diminuição das bases de cálculo da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS, com o fim de reduzir drasticamente os valores da contribuição a recolher, cujos resultados têm reflexos no períodos tabulados adiante;*
- b) a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime capitulado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 ...".*

Para inferir a boa fé, a contribuinte deveria ter adotado em sua contabilidade, e, não em controles isolados, a escrituração em uma conta gráfica, como deve fazer com o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, tributo este que é regido pelo princípio da não-cumulatividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

Nessa conta gráfica deveria ser escriturado, a crédito, o valor da contribuição que a recorrente alegou ter compensado com seus débitos. Ao proceder de acordo com as normas contábeis aceitas, estaria diminuindo tais valores do custo de aquisição das mercadorias. E, nessa mesma conta, deveria, por ocasião da obtenção das receitas (faturamento), efetuar o débito pelo valor da contribuição apurada. Com isso, resultava apenas um saldo devedor, que representaria o valor que entendeu devido, portanto, sem a incidência da contribuição em cascata, como pretendeu.

Acontece que, em adotando o procedimento contábil correto – isto se tivesse o direito à não-cumulatividade –, estaria lançando como despesa apenas o valor da contribuição sobre o valor agregado.

Sem sombra de dúvida, ao calcular o preço das mercadorias que revendeu, a recorrente adicionou o valor total da contribuição, além de outras despesas, para se chegar ao preço de venda, cobrando-a de seus compradores.

Ainda, na motivação do auto de infração, o agente do Fisco, informa que a contribuinte já havia sido autuada pela prática da mesma infração, isto é, continuou a não concordar com a legislação que lhe fora aplicada quando do lançamento, com o qual concordou ao efetuar o pagamento sem impugná-lo, como deparamos com a afirmação, nos termos que se segue:

“(…)

c) Por conseguinte, o contribuinte, a partir daquela data, passou a estar ciente da irregularidade dos procedimentos adotados naqueles períodos (inserção de elementos inexatos em documentos e/ou livros exigidos pela lei fiscal reduzindo, desta forma, o valor da Contribuição a recolher), reconhecendo a pertinência da autuação efetuada, visto que não foi instaurado contencioso administrativo e/ou judicial em relação ao referido Auto (em anexo cópia da DARF correspondente);
“(…)”.

Entendo que está caracterizada a reincidência, portanto, impossível se falar em boa-fé.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS teve declarada a sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, através da ADC-1/DF¹³, **julgada pelo plenário do STF em dezembro de 1993**, portanto, não há que ser questionada a sua legalidade.

Transcrevo parte do julgado:

"AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 1º, 2º, 9º (EM PARTE), 10 E 13 (EM PARTE) DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70, DE 30.12.91. COFINS. (...) Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar n.º 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n.º 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões 'a contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fonte de custeio da previdência social' contidas no artigo 9º, e das expressões 'esta lei complementar entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posterior àquela publicação, ...' constante do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. (STF, Plenário, ADC-1/DF, rel. Min. Moreira Alves, dez/1993)".

Assim, não há que se falar que somente no ano de 2000 é que foi dirimida a controvérsia sobre a COFINS, visto que a sua constitucionalidade fora julgada em dezembro de 1993.

Também, não vejo boa-fé da contribuinte, haja vista a prática continuada da infração, ao prestar informações incorretas para o Fisco, que consistiu em declarar valores de exclusão da base de cálculo daquela contribuição sem respaldo legal, para, com isso, efetuar pagamentos a menor do que o devido.

Com a conduta adotada, a contribuinte atingiu o seu intento que era o de pagar contribuições a menor, e essa prática se estendeu por vários anos, visto que a autuação, exigindo valores não recolhidos, compreende o período **de abril de 1992 a junho de 1998**, apesar de que,

¹³ Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência/Leandro Paulsen. 2ª. ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10909.001964/98-19
Recurso : 111.498
Acórdão : 202-13.562

desde dezembro de 1993, já tivesse conhecimento de que a cobrança da contribuição sem o princípio da não-cumulatividade fora julgada constitucional.

Com respeito à decadência, por considerar que a recorrente agiu com dolo, devido a informações prestadas, com o intuito de retardar e/ou não pagar valores expressivos da contribuição, entendo que, em razão do disposto na parte final do inciso IV do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o correto é a aplicação do artigo 173, inciso I, do mesmo Codex.

Como já exposto, houve o cometimento do dolo intencional e continuado.

Mediante o exposto, meu voto é para negar provimento ao recurso, no sentido de que não seja reduzida a multa de ofício agravada.

Sala das Sessões, em 23 de janeiro de 2002

ADOLFO MONTELO