MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10925.001179/94-61
Recurso nº. : 110.720
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ano calendário de 1994
Recorrente : FRAIBURGO PNEUS LTDA.
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 06 de janeiro de 1998
Acórdão nº. : 103-19.135

MULTA POR FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - Os artigos 3º e 4º. da Lei nº. 8.846, de 21 de janeiro de 1994, foram revogados pelo artigo 82, inciso I, letra "m", da Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, aplicando-se à espécie as disposições do artigo 106, inciso II, alíneas "a" e "c", do Código Tributário Nacional.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - A existência, no estabelecimento da empresa, de cheques, "bilhetes" e relação de "contas a receber", quando a contribuinte não logra demonstrar a correlação de seus valores com a escrituração ou com os documentos fiscais emitidos, ou deixa de comprovar os negócios a que se referem, autoriza o lançamento desses valores como omissão de receitas. Devem ser excluída da tributação as parcelas consideradas em duplicidade nos levantamentos fiscais, em virtude de sobreposição de elementos de prova.

LANÇAMENTOS DECORRENTES: Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro - CSL e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - Tratando-se de mera decorrência do lançamento principal, a decisão dada a este se estende aos lançamentos reflexos, na medida em que não há fato ou circunstância diferenciada que autorize solução diversa.

PIS/FATURAMENTO - DECORRÊNCIA - O Senado Federal, através da Resolução nº. 49/95, suspendeu a execução dos Decretos-lei nº. 2.445/88 e 2.449/88, em razão de o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade dos mesmos, conforme sentença no RE nº. 148.754-2/93.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRAIBURGO PNEUS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência da multa por falta de emissão de documentos fiscais; excluir da base de cálculo dos impostos e contribuições a importância de R$ 8.464,02; e excluir a exigência da contribuição ao PIS/Faturamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 18 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Vilson Biadola, Márcio Machado Caldeira, Edson Vianna de Brito, Sandra Maria Dias Nunes, Sílvio Gomes Cardozo, Neicyr de Almeida e Victor Luís de Salles Freire.

Processo nº. : 10925.001179/94-61
Acórdão nº. : 103-19.135

Recurso nº. : 110.720
Recorrente : FRAIBURGO PNEUS LTDA.

RELATÓRIO

A empresa acima identificada sofreu autuação relativa ao IRPJ, IRF, CSL, PIS, COFINS, além da multa de 300% por falta de emissão de notas fiscais, esta com fulcro no artigo 3º. da Lei nº. 8.846, de 21 de janeiro de 1994, tudo conforme descrito nos autos de infração e seus quadros demonstrativos, fls. 01 a 30.

A fiscalização, em procedimento fiscal no estabelecimento da contribuinte, encontrou os seguintes elementos no cofre da empresa:

- moeda estrangeira:
  (US$ 1.930,00 à taxa de câmbio de R$ 0,834).....R$ 2.314,14
- cheques:.....R$ 38.724,09
- valores a receber em fichas caixa:.....R$ 11.384,30
- valores a receber em bilhetes:.....R$ 2.945,34

  T O T A L .....R$ 55.367,87

Tendo constatado que nos talonários de notas fiscais utilizados pela empresa houve a emissão de apenas uma nota fiscal, à vista, no valor de R$ 110,00, o Fisco considerou que os valores dos itens 2, 3 e 4 acima identificados estariam desacompanhados de documentos fiscais, o que caracterizaria omissão de receitas no total de R$ 53.052,73.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos do IRPJ e da multa por falta de emissão de documentos fiscais, fls. 35 a 38, alegando, em síntese, que não teria havido saídas sem registro fiscal; os cheques apreendidos pertenciam à pessoa física do sócio, não havendo nenhum impedimento legal do sócio manter valores de sua propriedade no domicílio da empresa; houve duplicidade de contagem de valores, uma vez que a fiscalização adicionou, ao somatório dos cheques, os valores registrados na ficha de controle pessoal (agenda), na qual já estariam consignados aqueles valores. Alega, por fim, tratar-se tal multa de verdadeiro confisco, fato que fere a Constituição Federal.

Os demais lançamentos foram tratados como decorrentes, pelo que pleiteou o cancelamento dos mesmos, nos termos acima.

A decisão de primeira instância, fls. 113/120, manteve integralmente os lançamentos. Entendeu que a afirmação da recorrente de que os valores pertenceriam ao sócio vieram sem qualquer respaldo em comprovação concreta. Da mesma forma, a alegação de duplicidade de contagem teria vindo desacompanhada das respectivas provas. Aduziu, por fim, incompetência da autoridade administrativa para discutir constitucionalidade ou legalidade de diplomas legais.

A ciência da decisão foi dada em 28/06/95, fl. 122.

Em 26/07/95, foi interposto recurso voluntário a este Conselho, fls. 124 a 131.

A recorrente retoma basicamente os argumentos da peça impugnatória, inclusive a tese do confisco. Alega, adicionalmente, que o lançamento estaria baseado em mera presunção, pois o fisco não realizou qualquer outro levantamento na empresa e a existência pura e simples de cheques no cofre da mesma não autorizaria o lançamento, pois não teria ficado caracterizada quaisquer das hipóteses previstas em lei como reveladoras de omissão de receitas (saldo credor, mercadorias sem documento fiscal e outros). Reafirma que os valores pertencem ao sócio, trazendo ao processo referência à outra pessoa jurídica que teria sede administrativa no mesmo local. Efetua demonstrativo da alegada duplicidade de contagem, pleiteando a exclusão das importâncias de R$ 5.790,68 (cheques) e R$ 2.673,34 (bilhetes).

Caso mantida a tributação, apresenta três pleitos novos:

1. a exclusão da tributação dos valores oferecidos à tributação nos meses de setembro, outubro e novembro de 1994 (R$ 7.020,66, R$ 4.198,96 e R$ 8.233,21, respectivamente), conforme consta no livro de Registro de Saída de Mercadorias;

2. que os cheques em branco sejam tomados pelo valor original constante das anotações, e não pelo valor corrigido como efetuado pelo agente do fisco;

3. que a base de cálculo do IRF seja reduzida do IRPJ lançado, reduzindo-se, assim, o montante do imposto exigido de 20.785,66 UFIR para 15.679,24 UFIR.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator.

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, afasto a possibilidade de apreciação da alegada inconstitucionalidade do lançamento, pois o fórum adequado a esse tipo de discussão é o Poder Judiciário, visto que os julgadores administrativos não possuem competência legal para apreciar argüição de inconstitucionalidade de diplomas legais baixados pelo Poder Legislativo e aplicados pelo Poder Executivo.

MULTA POR FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS.

A exigência da multa de 300%, por falta de emissão de documentos fiscais, foi embasada na Lei nº. 8.846, de 21.01.94, a qual dispôs, *in verbis*:

> "Art. 2º. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.
>
> Art. 3º. Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º., ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º. da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991." (o grifo não é do original).

Esses dispositivos legais vigiam à época da lavratura do auto de infração.

A exigência da referida multa deu origem a inúmeros litígios fiscais cujos recursos foram apreciados pelas Câmaras deste Conselho Contribuintes, surgindo, basicamente, duas correntes de entendimento.

Uma, no sentido de que tal multa seria aplicada somente quando o Fisco constatasse o ilícito no momento da sua ocorrência, ou seja quando o Fisco, presente, flagrasse a contribuinte no momento da venda de mercadorias ou serviços sem a emissão do correspondente documento fiscal. Alguns chegam a asseverar, categoricamente, que este seria o objetivo colimado pela Administração Tributária, quando da edição da referida lei.

Outro entendimento, este perfilhado por esta Câmara nas inúmeras oportunidades em que apreciou a questão, foi no sentido de que a penalidade poderia ser aplicada após a ocorrência do ilícito, quando o Fisco, em data bastante próxima, o detectasse mediante levantamento fiscal, por exemplo de "caixa" ou de "estoque", ou dele tomasse conhecimento em estabelecimento ou por informações de terceiros, dentre outras possibilidades de verificações.

Veio a lume também, uma terceira corrente, fugaz, no âmbito da fiscalização, que entendia ser possível aplicar a multa em comento em todas as situações em que constatada a ocorrência de omissão de receitas, ao par da exigência dos impostos e contribuições sociais, enquanto não transcorrido o lustro decadencial.

É certo que, dos intensos debates havidos a respeito, neste Colegiado, não faltaram críticas, tanto por parte de contribuintes como de conselheiros, quanto às deficiências de redação do indigitado artigo 3º. no que se refere aos seus objetivos e alcance temporal, bem como ao elevado percentual da multa, tido, por uns, como confiscatório.

Ocorre que, o referido dispositivo legal veio a ser revogado, expressamente, pelo artigo 82, inciso I, letra "m", da Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (D.O.U. de 11/12/97), *in verbis*:

"Art. 82 - Ficam revogados:

I - a partir da data da publicação desta Lei:

.....

m) os arts. 3º e 4º. da Lei nº. 8.846, de 21 de janeiro de 1994;

....."

Tratando-se de revogação de legislação que cominava penalidade pecuniária, de natureza fiscal, entendo aplicável ao presente caso as disposições do artigo 106, inciso II, letras "a" e "c", do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

.....

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

.....

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática;".

Por estas razões, dou provimento ao recurso, nesta parte, para excluir a exigência da multa de 300%, autuada sob o fundamento de falta de emissão de documentos fiscais.

No que se refere às demais exigências, não vejo irregularidades nos aspectos substanciais do procedimento fiscal.

Os levantamentos reclamados pela recorrente (saldo credor de caixa, movimentos físicos de mercadoria, passivo fictício, etc...) eram prescindíveis no caso em tela.

Em geral, estes advêm de presunções legais colocadas à disposição do Fisco para a execução de seus trabalhos. Não são os únicos meios disponíveis, nem há necessidade de utilizá-los em toda e qualquer circunstância.

No caso em tela, caberia à recorrente espancar a prova indiciária (valores encontrados no cofre da empresa, desacobertados de documento fiscal) trazida pelo fisco, valendo-se da descrição dos fatos constante dos autos.

Foi isso que a contribuinte tentou fazer, alegando que os fundos objeto de tributação pertenciam ao sócio da empresa ou, até, a outra pessoa jurídica localizada no mesmo domicílio. No entanto, como observado pelo julgador *a quo*, o argumento permaneceu fundado em meras alegações. A recorrente não logrou trazer aos autos elementos de provas que elidisse a pretensão fiscal.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

A exigência do IRPJ, ora discutida, encontra amparo nas disposições do artigo 43 da Lei nº. 8.541, 23 de janeiro de 1992.

Se por um lado não há equívocos nos fundamentos da autuação, é forçoso reconhecer que assiste razão, em parte, à recorrente, face à evidência de que alguns valores foram considerados em duplicidade no levantamento fiscal.

De fato, os demonstrativos de fls. 132 a 149 indicam, claramente, ter havido dupla contagem de valores. Há valores de cheques, constantes dos demonstrativos de fls. 07 e 08, o valor da nota promissória de fls. 11 e valores constantes dos "bilhetes", fls. 12 a 16, coincidentes em datas, em nomes dos emitentes e em valores com os registrados no controle interno da empresa, fls. 17 a 20.

Referido controle interno é denominado "contas a receber", impresso no cabeçalho, ao qual a recorrente tentou atribuir a natureza de "...ficha de controle pessoal (agenda)" do sócio, fls. 128, porém sem nenhuma prova do alegado. O Fisco, por sua vez, a ele se referiu como "fichas controle de contas a receber (rascunho)", item 4 do "termo de retenção de documentos fiscais", utilizado para registrar "Val. a receber em ficha caixa", item 5 do "termo de verificação" fiscal, fls. 05.

Da análise dos elementos registrados nos demonstrativos de fls. 07 a 09 em confronto com os registrados nos documentos de fls. 11 a 20, convenci-me de que os citados controles, realmente, pertencem à empresa autuada. Trata-se de controles, paralelos à escrituração contábil, de valores de receitas omitidas à tributação, dadas às características dos registros, tais como valores, datas, nomes de pessoas jurídicas e físicas, prazos, valores divididos em prestações, etc., típicos de operações comerciais de uma pessoa jurídica, não de pessoa física.

Os valores autuados em duplicidade são os constantes do "ANEXO 01", elaborado pela recorrente, fls. 132. Tais valores integram os montantes discriminados nos demonstrativos de fls. 07 a 09, "DISCRIMINAÇÃO DE CHEQUES EM CAIXA", e constam também do controle "CONTAS A RECEBER", fls. 17 a 20, cujos valores integram o montante de R$ 11.384,30, arrolado no item 5, "Val. a receber em ficha caixa", do "termo de verificação" de fls. 05. Aqui, o montante a ser excluído da tributação importa em R$ 5.790,68, formado por aquelas parcelas especificadas no referido "anexo 01". É de se ressaltar que a importância de R$ 284,00, aparece repetida no demonstrativo de fls. 07, sem nenhuma justificativa aparente, bem como integra o montante tributado indicado no demonstrativo de fls. 17, ou seja, foi tributada três vezes.

Acolho, também, a pretensão da recorrente de excluir da tributação o montante de R$ 2.673,34, discriminado no "ANEXO 02", fls. 139, pois as parcelas que o compõem referem-se aos valores da nota promissória de fls. 11 e dos "bilhetes" de fls. 12 a 16, exceto o valor de R$ 232,00, último da fls. 16, que formaram o montante de R$ 2.945,34, especificado no item 6, "Val. a receber em bilhetes", do "termo de verificação" fiscal, de fls. 05. Os valores discriminados no referido "anexo 02" estão repetidos no controle "CONTAS A RECEBER", de fls. 17 a 20.

Afasto, contudo, pleito formulado, no mesmo sentido, para a exclusão dos valores registrados, como receitas nos meses de setembro, outubro e novembro de 1994, no livro Registro de Saídas ICMS. Em relação a eles não ocorre a mesma coincidência de nomes, datas e valores.

A escrituração de valores em livro fiscal, apresentado somente na fase recursal, não tem o condão de descaracterizar a omissão de receita apurada, porquanto pode este ser elaborado a qualquer tempo, a critério da recorrente, conforme se infere de sua autenticação, somente efetuada em abril de 1995, após ciência dos autos de infração.

Neste particular, observo que o Fisco, antes da autuação, mediante o "TERMO DE CONSTATAÇÃO DE USO DE TALONÁRIO FISCAL", especificou os números e valores da notas fiscais emitidas nos talonários em utilização pela empresa, procedimento que no jargão fiscal é conhecido como "trancar" o talonário de notas fiscais em uso, não constando dos mesmos a emissão de notas fiscais relativas aos valores autuados que pudessem ser confrontados com os escriturados no referido livro, não tendo a recorrente, na sua defesa, efetuado nenhuma correlação a respeito.

Também, quanto à utilização dos valores atualizados dos cheques, estes eram os dados constantes das anotações da recorrente e, as datas de recebimento consideradas pelo fisco foram aquelas relativas aos valores corrigidos, sendo as únicas existentes nas informações disponíveis, cabendo, aqui, apenas lembrar que eventuais juros e correção monetária de valores de vendas a prazo, pela legislação comercial e fiscal, também devem compor o resultado do exercício da empresa e serem computados

na demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda. Portanto, não há como atender o pleito da contribuinte, no particular.

Nego o pedido da recorrente no sentido de excluir o IRPJ lançado da base de cálculo do IRF.

O lançamento teve como base legal o art. 739, do RIR/94 (art. 44 da Lei nº. 8.541/92), em vigor à época do fato gerador, que implementou tratamento diferenciado para os casos de omissão de receitas, não permitindo a exclusão pleiteada, pois toma expressamente como base de incidência do imposto, exclusivamente na fonte, o valor total da receita omitida.

O artigo 44 da Lei nº. 8.541/92, tem a seguinte redação:

> "Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica."

Ademais, é necessário ter presente que os valores omitidos estavam à margem da contabilidade da empresa, não transitaram pela conta de resultado do exercício e, portanto, não integram o patrimônio da pessoa jurídica.

Por estas razões tais valores são considerados como integralmente em poder dos sócios e são por eles controlados e livremente disponibilizados. Como não sofreram a incidência do imposto à época em que auferidos foram apropriados pelos sócios na sua totalidade, líquidos de desconto de imposto ou de contribuição, a qualquer título, o que afasta a possibilidade de se descontar da base de cálculo do imposto de renda na fonte o valor do imposto de renda da pessoa jurídica exigido posteriormente, via auto de infração, por absoluta falta de previsão legal. Pelo contrário, conforme dessume-se da legislação, acima referida, os valores omitidos são considerados integralmente distribuídos aos sócios e são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica. Sempre que necessário ajustar a base de cálculo de qualquer imposto ou contribuição o legislador o fez expressamente, a exemplo do que ocorre no regime tributário com base no lucro arbitrado.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS OU DECORRENTES.

Quanto aos lançamentos reflexos de Imposto de Renda na Fonte - IRF, Contribuição Social sobre o Lucro - CSL, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, não há fato ou circunstância diferenciada que possa ensejar

conclusão diversa daquela referente ao lançamento principal, referente ao IRPJ, motivo pelo qual essas exigências devem ser ajustas ao decidido em relação àquele tributo .

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/FATURAMENTO.

Relativamente à contribuição ao PIS/Faturamento, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-lei nºs. 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/07/88, que modificaram as regras de determinação das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP. Por sua vez, o Senado Federal editou a Resolução nº. 49, de 1995, suspendendo a execução dos referidos Decretos-lei. Como conseqüência, as regras declaradas inconstitucionais não podem mais serem aplicadas. Portanto, o lançamento, feito conforme as prescrições contidas nos citados Decretos-lei, não pode prosseguir e, assim, voto pelo cancelamento da exigência relativa ao PIS.

Do exposto acima, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a importância de R$ 8.464,02 (R$ 5.790,68 + R$ 2.673,34) da base de cálculo dos impostos e contribuições lançados, bem como excluir a exigência da contribuição ao PIS/Faturamento.

Sala das Sessões - DF, em 06 de janeiro de 1998.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER