

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10935/000.556/89-41
ACORDAO N. 103-14.335

Sessão de: 17 de novembro de 1993
Recurso nr: 101.384 - IRPJ - EX: 1989
Recorrente : SEMENTES LEAL AGROINDUSTRIAL LTDA
Recorrida : DRF EM CASCAVEL - PR

ACAS

A existência de mercadorias em estoque sem a emissão da nota fiscal de entrada, nos casos em que a legislação obriga a emissão do citado documento configura hipótese de aplicação da multa prevista no art. 38 da Lei nr. 7.450/85, por omissão de receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEMENTES LEAL AGROINDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de novembro de 1993


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

- PRESIDENTE


JOSE ROBERTO MOREIRA DE MELO

- RELATOR

VISTO EM FRANCISCO JOAQUIM DE SOUSA NETO

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSAO DE: 28 ABR 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA, SONIA NACINOVIC, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE E RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente Convocado).



Recurso nr. 101.384

Recorrente : SEMENTES LEAL AGROINDUSTRIAL LTDA

R E L A T O R I O

SEMENTES LEAL AGROINDUSTRIAL LTDA., contribuinte jurisdicionada à D.R.F. em Cascavel/PR, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

Em consequência de ação fiscal iniciada em 11/07/89, foi lavrado o auto de infração de fls. 137, com data de 13/07/89, formalizando exigência de multa no valor de Ncz\$ 127.614,79 pela omissão de receita operacional caracterizada por omissão de compras e vendas de feijão soja em grãos, sem emissão de documentos fiscais (Notas fiscais de Entradas e Saídas), apurada conforme Termo de Verificação de Ação Fiscal (fls. 136), com infração aos artigos 643 e par. único e 733 e par. único do RIR/80 e artigo 38 da Lei nr. 7.450/85.

Dentro da prorrogação de prazo prevista no artigo 6o. inciso I do Decreto 70.235/72 concedida pelo despacho de fls. 141, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 143/169 juntamente com os documentos de fls. 170/410 alegando em síntese que:

- Considera um absurdo a aplicação dessa penalidade, sobre a soma de suas compras com as suas vendas sem a emissão de notas fiscais-nfs, como se as vendas também tivessem sido compradas sem emissão de nf. de entrada.

- Combina o art. 7o. e seus parágrafos com o art. 6o. parágrafos 4o. a 7o. do Decreto-Lei nr. 1.598/77, e com o item 7.2 do Parecer Normativo nr. 57/79, e conclui que:

"a) o dispositivo trata da determinação do lucro real pela escrituração;



b) esta escrituração registra fatos ocorridos num período anual;

c) enquanto não concluído o período anual pode o contribuinte retificar sua escrituração a qualquer tempo visto não ter ocorrido o fato gerador da obrigação;

d) tem o contribuinte um prazo para efetuar seus registros na escrituração."

- Discursa sobre as diversas formas de interpretação das leis e da obrigação de aplicá-las, utilizando-se do verdadeiro sentido de que elas possuem; e que a aplicação dos parágrafos 1o., 2o. e 3o. do art. 7o. do Decreto-Lei nr. 1.598/77, tem que ter relação harmoniosa com os demais dispositivos da legislação do imposto de renda; que os parágrafos citados, por se tratarem, de normas do Direito Tributário Penal, devem ser interpretados com obediência aos princípios desse direito.

- Entende, que as infrações contidas nos autos, não são ilícitos penais, porque estão desprovidos de falsidade material ou ideológica, fatos estes necessários as infrações ilícitas, quando encontrados na escrituração, nos seus comprovantes e nas demonstrações financeiras.

- Para a aplicação da penalidade constante dos autos, a autoridade administrativa tem que fundamentar devidamente, apresentando documentos que sejam comprovadamente falsos ou possuírem os conteúdos falsos, além da obrigação fiscal de representar ato da impugnante ao Ministério Público.

- Enumera as características necessárias a aplicação de penalidade pecuniária, afirmando que a falta de emissão de nfs de entrada não configura omissão de registro contábil e nem registro contábil de custos fictícios.

- Saliencia a existência de romaneios acobertando a existência de estoques pelo fisco.

87

Q

- Considera que a existência de soja nos armazens da impugnante sem cobertura de nf de entrada, não representa compras com receita omitida, e que o fisco presumiu serem elas compras com receita omitida, mas não comprovou.

- Na verdade - diz a impugnante - têm o fisco que provar que a soja excedente foi comprada, foi paga, e que os recursos utilizados foram provenientes de receitas omitidas, conseqüentemente também não contabilizadas.

- Contesta a legalidade da aplicação da pena, por ferir o art. 97 - inciso V e o art. 112 e incisos, ambos do Código Tributário Nacional - CTN,, porque o dispositivo legal da infração não define a infração a ser cometida - está em "branco" - e que quando o fato da infração é duvidoso, a autoridade deve pender-se a favor do réu; contesta também, a constitucionalidade da pena, tendo em vista o repúdio aos incisos II e XXXIX do artigo 5o. da Constituição Federal-CF, quanto ao mesmo fato do dispositivo penal, ser em "branco", não definido legalmente o fato delituoso.

- Essa indefinição da legislação, em não especificar quais seriam os atos tendente a reduzir o imposto ao término da ocorrência do fato gerador do imposto; gera a invalidade do lançamento da multa.

- finaliza, dizendo que o ônus da prova de haver omissão de receita é dos autuantes, que eles apenas presumiram a infração, não comprovaram os fatos; anexa nos autos os documentos sem números, de fls. 170 a 410, e diz provar que:

a) A soja existente representa mercadoria depositada para futuro fechamento ou fixação do preço, portanto,

b) Ainda não adquirida pela impugnante.

- Anexa também na impugnação as notas fiscais nrs. 560 e 595, indicando a relação existente delas, com o romaneio de nr. 620.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10935/000.556/89-41
ACORDAO N. 103-14.335

- Argumenta que a omissão de sua parte, em não extrair nfs de venda, atinentes as nfs de compras nrs. 98295 e 88296 da Indústria de óleo Pacaembú, inexistente, pois suas nfs de venda - nrs. 769 e 768 é a própria comprovação que a impugnante emitiu nfs, e quanto as demais nfs de entrada não emitidas por ela, foram deixadas de lado, devido a não fixação de preço dos produtos na época.

- Pelas razões expostas e considerando suficientes para comprovar as infrações, os documentos apresentados na impugnação, solicita o cancelamento da multa aplicada.

Contradita fiscal a fls. 423/425 opinando pela manutenção integral do Auto de Infração.

Decisão de primeiro grau a fls. 480/488 julgando procedente em parte o lançamento. A autoridade julgadora de primeira instância fundamentou sua convicção nos seguintes argumentos de fato e de direito:

Constatou que o parágrafo segundo e terceiro do art. 7o. do Decreto-lei nr. 1.598/77, com redação dada pelo art. 38 da Lei nr. 7.450/85, (transcrito a fls.), não deixa dúvida, sobre o poder fiscal em atuar durante os fatos complexivos e anteriores da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, fazendo cumprir com as obrigações acessórias no curso do período, aplicando a multa devida pela prática de atos com tendências a reduzir o imposto, inclusive com jurisprudência já formada sobre o lançamento de ofício no próprio ano-base, com vigência do art. 3o. parágrafo único, do Decreto-lei nr. 433/69, acordado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, conforme Acórdão nr. 01-0.047/80.

Realmente a contribuinte tem prazo legal de 180 dias para efetuar sua escrituração, podendo retificar a escrituração a qualquer tempo, necessitando apenas de documentos adequados as leis comerciais e fiscais para dar suporte a sua escrituração.

A emissão nf de entrada ou de saída, é obrigatória nos



atos das operações de entrada ou saída das mercadorias, não podendo ser confundido o prazo acima mencionado, permitido pela legislação para sua escrituração, não sendo este o mesmo prazo para emitir nfe.

A obrigação de emitir nf na entrada ou saída de mercadorias, independente do tipo de operação ou finalidade, é determinada pela Instrução da Secretaria de Finanças do Estado nr. 2686/71, conforme arts. 2o, 4o, 38, 40 e 42, e a obrigação de efetuar o respectivo registro em livro próprio, é determinado pelos arts. 66, 67 e 77, conforme cópia desta instrução às fls. 416 e 422.

O romaneio de pesagem - fls. 33 a 135 - por si só, não é documento fiscal para acobertar mercadorias, visto que não há legislação nesse sentido, não necessitando autorização para sua confecção e nem para sua utilização, portanto sem nenhum controle, oposto do que ocorre com a nf.

Absurdo a alegação da impugnante quanto a inconstitucionalidade dos dispositivos legais aplicados nos autos, quando diz que os mesmos ferem os incisos II e XXXIX do art. 5o. da CF, abaixo descritos:

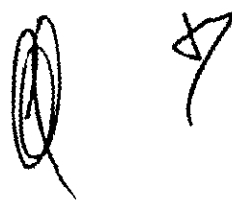
"Art. 5o. - ...

....
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei;

....
XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal."

Conforme legislação,, a emissão de nf de entrada, ou de saída é obrigatória quando na entrada ou saída de mercadorias, absurdo argumentar que não há lei nesse sentido, sendo que este fato além de legal é notoriamente público.

O art. 181 do RIR/80, e jurisprudências a respeito, considera que a falta de emissão de nf de entrada ou de saída, infração caracterizada como omissão de receita, e quando detectada no ano em curso, sujeita a infração lançada nos autos.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10935/000.556/89-41
ACORDAO N. 103-14.335

O Parágrafo 3o. do art. 7o. do Decreto-lei 1598/77, pela redação do art. 38 da lei 7450/85, comina a pena a ser aplicada no caso de omissão de receita, por conseguinte, vê-se também que a argumentação da impugnante não procede, quando diz a pena aplicada, fere o inciso V do art. 97 do CTN, abaixo transcrito.

"art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

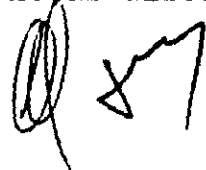
...
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas:"

Portanto não há dúvida quanto à legalidade da pena aplicada, a capitulação legal do fato, a matéria de fato e sua autoria, sendo inaplicável o ditame do art. 112 do CTN nesse caso, pois o que a impugnante cogita é a inaplicabilidade da multa.

A ação fiscal foi levada a efeito em atendimento ao Programa Operação Soja - Portaria SRF nr 349/89, tendo em vista que a impugnante encontra-se instalada na zona de Vigilância Aduaneira da 9a. Região Fiscal, instituída pela Portaria do SEcretário da Receita Federal nr. 183 de 23/03/84.

O item 3 da citada Portaria SRF nr. 183/84, determina que os produtores, depositários, atacadistas, industriais e comerciantes de Feijão Soja - GLICINE HISPIDA - que possuem instalações ou locais para estocagem desses grãos, com capacidade superior a cem toneladas, localizadas nos municípios que relaciona, deverão até trinta dias após a publicação desta Portaria ou do início de suas atividades, apresentar na Repartição da Secretaria da Receita Federal que os jurisdiciona Declaração de Estoque e Movimentação de Soja, modelo anexo.

O item 2 diz que, quinzenalmente, e até o terceiro dia útil subsequente, os responsáveis pelos estabelecimentos e locais de armazenagem farão entrega, às mesmas repartições, de Declaração contendo a movimentação da soja armazenada, relacionando os intervenientes na operação e identificando as notas fiscais.



Finalmente, o item 4, diz que a inobservância do disposto na citada Portaria, implicará o enquadramento do infrator na hipótese prevista no inciso V do artífo 105 do Decreto-lei nr. 37 de 18.11.86:

"Art. 105 - Aplica-se pena de perda da mercadoria:

...
V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultuoso valor, encontrada na zona de Vigilância Aduaneira, em circunstância que torne evidente destinar-se a exportação clandestina."

A última Declaração de Movimentação e Estoque de Soja, entregue pela contribuinte antes da fiscalização - portanto anterior a 11/07/89 - corresponde a sua movimentação de soja, no período de 15.02.89, conforme fls. 473, vem demonstrar que a empresa mais uma vez, descumpriu a legislação, com objetivo de obscurecer a operação comercial.

Conforme fls. 474 a 476, a contribuinte somente comunicou a entrada de soja na empresa, durante o período de 08/03/89 a 15/08/89, em 23/08/89.

A nf. nr. 560, emitida pela firma Comércio de Cereais Frafa Ltda, em 22/06/89, fls. 176, que a impugnante anexou ao processo para justificar a diferença de estoque encontrada pela fiscalização, e ao mesmo tempo provar a cobertura do romaneiro de nr. 620 - fls. 122, não foi registrada no mês de junho, conforme cópia xerox do Livro de Entrada às fls. 30, vindo ao contrário, demonstrar a verdadeira intenção da contribuinte, pois se efetuasse o registro da nf. teria de dar saída da mercadoria, também através de nf de saída, obviamente demonstrando seu lucro.

Além de fazer prova em contrário, a nf anexada pelo contribuinte, emitida pela firma COMERCIO DE CEREALIS FRAGA LTDA, é totalmente diferente do cliente do romaneiro nr. 620, MAXIMINO FERLIN, inexistindo relação entre essas pessoas, as quais são distintas.

Os Contratos Particular de Cooperação de Sementes de



87

soja, e as Declarações de Proprietários para a Receita Federal, anexados junto com a impugnação, entre os documentos de fls. 184 a 410, embora com datas anteriores a fiscalização, não foram apresentados a fiscalização, foram todos confeccionados, assinados e reconhecidos firmas, após o auto.

De acordo com a informação da EMPRESA PARANAENSE DE ASSISTENCIA TECNICA E EXTENSAO RURAL - EMATER, fls. 415, a produção do feijão soja na região de Cascavel-PR, é em média de 130 dias, entretanto, o período entre a data dos contratos apresentados e as respectivas entregas da produção à empresa, foram entre 90 a 100 dias.

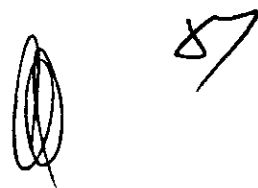
Procede a defesa da contribuinte quando as nfs de vendas nrs. 768 e 769 - fls. 179 e 180 do processo - a primeira datada de 20/02/89 e a segunda sem data de emissão, respectivamente nos valores de Ncz\$ 3.260,40 e Ncz\$ 44.468,23, as quais constam registradas no Livro de Saída da empresa, no mês de fevereiro de 1989.

Embora obscuro a falta da apresentação das nfs. na época oportuna, à compradora Indústria de óleo Pacaembú S.A. - Pacaembú, tendo esta que emitir as nfs de entrada nrs. 88295 e 88296, assim mesmo, não procede a multa correspondente, aplicada pelo fisco, porque ficou constatado que as operações financeiras foram completadas, conforme ficha financeira da Pacaembú, fls. 13, cópias dos cheques de pagamentos dessas nfs. emitidos em 20 e 21/02/89, nominativos à contribuinte, e também constatado que os cheques foram depositados em própria da empresa, conforme cópias bancárias dos cheques, fls. 440 e 441.

Quanto as nfs. de venda abaixo, que a impugnante diz corresponderem com as demais nfs de compra da Pacaembú, alegando que as nfs de venda, não tinham ainda sido emitidas, porque o preço ainda não tinha definido, entretanto, quando essas nfs. as alegações não procedem.

NOTAS FISCAIS DA CONTRIBUINTE

NR.	VALOR	DATA	FLS.
-----	-------	------	------



923	7.920,00	12/07/89	180
928	28.200,00	07/07/89	181

NOTAS FISCAIS DA INDUSTRIA DE OLEO PACAEMBU LTDA

NR.	VALOR	DATA	FLS.
92367	4.863,00	05/07/89	16
92404	12.726,00	06/07/89	17
92420	7.623,00	07/07/89	18

A própria impugnante admite não ter emitido nfs. de venda na época devida, emitindo-as a posteriore.

Conforme ficha financeira da Pacaembú, fls. 13 e a xerox da cópia do cheque nr. 686034 do Banco Bamerindus S/A, emitido em 21/606/89, no valor de NCz\$ 33.300,00 houve pagamento antecipado das operações acima.

Entretanto o referido cheque, nominal a contribuinte, fls. 449, foi depositado em 21.606.89 no Banco Itaú S/A, a favor da conta corrente nr. 19265-9, Agência 0009 - Campinas, SP, em nome de PARANA SOLO COMERCIO DE MAQUINAS AGRICOLAS LTDA, conforme documentos de fls. 450 e 451.

Conforme documentos dos autos, fls. 33 a 91, 136, 430 e outras folhas, o principal fornecedor de feijão soja à empresa, é o Sr. FERNANDO GOMES, CPF nr. 056122920/15, titular da empresa acima PARANA SOLO COMERCIO DE MAQUINAS AGRICOLAS LTDA, conforme fls. 435 a 455.

No Diário da contribuinte, de nr. 003, registrado na Junta Comercial do Estado do Paraná sob o nr. 06286, em 15.04.91, conforme cópia xerox, fls. 458 a 472, não existe no mês de junho de 1989, o lançamento contábil correspondente ao cheque e nem a transação financeira que a impugnante fez com a firma PARANA SOLO, acima mencionada, ficando portanto, provado a prática da contribuinte, em vender sem emitir documento; receber numerário sem registrá-los;

87

comprar mercadoria sem documento, deixando também de emitir o seu documento, e pagar fornecedor sem registrar os fatos.

"ISTO POSTO, e CONSIDERANDO

que, a falta de emissão de nf de compra produz omissão de receita;

que, a falta de emissão de nf de venda, caracteriza também omissão de receita;

que, os dispositivos concernentes à multa aplicada, constante no RIR/80, não contrariam o Código Tributário Nacional nem a Constituição Federal;

que, romaneio de preso de mercadoria, por si só, não é documento fiscal;

que está efetivamente comprovada a presunção de omissão de receitas."

Ciente em 13.08/91, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 493/516 protocolizado em 22/08/91 reiterando todos os argumentos expendidos na peça impugnatória e citando ainda o acórdão nr. 105-5.452 da Quinta Câmara deste Conselho, onde se afirma que a omissão de compras é mero indício para a configuração do ilícito, o qual servirá de partida para o trabalho discal que detectará a possível infração. Na falta de elementos comprobatórios complementares que constituírem a suspeita que se investiga, não há como subsistir a exigência.

E o relatório.



V O T O

Conselheiro JOSE ROBERTO MOREIRA DE MELO, Relator:

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Os argumentos de defesa tecidos no recurso pela recorrente devem ser divididos em dois itens, os quais serão objeto de exame em separado.

O primeiro deles diz respeito à impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 38 da Lei nr. 7.450/85, tendo em vista que a pessoa jurídica pode atrasar a escrituração do livro Diário por seis meses e pode ainda reconhecer, a qualquer tempo dentro do período-base, receitas, antes do fechamento do balanço e da apuração do lucro real. O imposto de renda, a propósito, tem o seu fato gerador complexo, conforme ressalta a recorrente, o qual só se efetiva ou realiza na data do fechamento do balanço e apuração do resultado do exercício. Até então, a pessoa jurídica pode perfeitamente retificar a sua escrituração para a inclusão ou o reconhecimento de nr. nas receitas. Daí a impossibilidade de aplicação de multa que tenha por fundamento uma suposta emissão de receitas.

Entendo que todos os argumentos vistos acima gozam da aceitação e concordância dos autores. Contudo, não foram eles utilizados no delineamento ou na descrição do ilícito pela fiscalização. A autuação se deu pela não emissão de Nota Fiscal de entrada, a qual, aliás, a recorrente estava obrigada no ato do recebimento da mercadoria, inexistindo, na legislação de regência, prazos especiais para emissão de notas fiscais da espécie. Uma vez recebida e estocada a mercadoria e não estando o mencionado estoque acobertado pela documentação respectiva, não há que se falar em fato gerador complexo ou prazo de um período-base, inteiro para o cumprimento da obrigação acessória da emissão da Nota fiscal. A sua inexistência, a presunção relativa que se impõe é a da emissão de receitas que pode ser contestada com elementos robustos de prova.



Entendo, à vista do exposto, de forma contrária ao entendimento desenvolvido no recurso, que inexistem óbices legais à aplicação da multa prevista no art. 35 da lei nr. 7.450/85 ao caso vertente.

No que diz respeito aos aspectos fáticos da questão, a recorrente alaga no recurso que:

1) os documentos anexados ao processo (de 34 a 186) provam que a soja existente no estoque representa mercadoria depositada para futuro fechamento ou fixação de preço, portanto, ainda não adquirida.

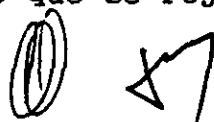
2) A omissão na emissão de nota fiscal de venda relativas às notas de entrada de nr. 88295 e 88296 da Indústria de Oleo Pacaembú S/A não existiu pois as notas fiscais de nrs. 769 e 768 provam que a venda se deu com emissão da nota fiscal.

3) Quanto às notas de entrada da Indústria de Oleos Pacaembú S/A, de nrs. 92367, 92404 e 92420 não tinham a correspondente nota de venda, uma vez que o preço ainda não havia sido definido com relação ao ônus do FUNRURAL, como provam as notas fiscais posteriormente emitidas.

A propósito de tais argumentos, já se pronunciara a autoridade julgadora de primeira instância, fornecendo pormenores acerca de cada um deles e afastando-os por inconsistentes conforme descrição de fls. 484/487 e informação fiscal de fls. 423/425.)

Ressalve-se finalmente que, pelo fato de a fiscalização ter-se utilizado da contagem física de estoques, separando a mercadoria adquirida e não escriturada da mercadoria vendida sem emissão do documentário fiscal respectivo, não há como presumir-se que nas quantidades vendidas estejam contidas as quantidades compradas.

Isto posto, voto no sentido de que se rejeite a preli-



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10935/000.556/89-41
ACORDAO N. 103-14.335

14

minar de descabimento da ação fiscal, suscitada no recurso, e se lhe negue provimento, no mérito, mantida a exigência fiscal contida na decisão recorrida.

Brasília-DF., em 07 de novembro de 1993


JOSE ROBERTO MOREIRA DE MELO

- RELATOR

