



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º	PUBL. NO D. O. U.
C	De 20 / 04 / 1998
C	Rubrica

Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

Sessão : 16 de setembro de 1997
Recurso : 100.038
Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS DIANA LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

IPI - I) INFRAÇÃO QUALIFICADA: a utilização de “notas calçadas”, caracterizadas pela inscrição de valores diferentes na primeira via, destinada a clientes, e na via fixa do talonário, utilizada para pagamento do imposto, tipifica infração qualificada sujeita à pena prevista no art. 364, inciso III, do RIPI/82; **II) NÃO-CUMULATIVIDADE:** no cálculo do imposto devido e da penalidade aplicável a serem lançados de ofício há que se considerar os saldos credores nos períodos de apuração abrangidos através da necessária reconstituição do saldo da escrita fiscal; **III) RETROATIVIDADE BENIGNA:** a multa de ofício, prevista no inciso III do art. 364 do RIPI/82, foi reduzida para 150% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS DIANA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1997

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Antonio Sinhite Myasava e José Cabral Garofano.

cgf/



Processo : 11065.000142/96-45

Acórdão : 202-09.513

Recurso : 100.038

Recorrente : INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS DIANA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 1.073/1.078:

“O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado pela Fiscalização do IPI, por omissão de receita pelo artifício da nota fiscal calçada, no período de março/94 a bril/95, nos termos do Auto de Infração de fls. 1047/48, para lançamento do imposto no valor de 17.672,75 UFIR, mais RS 15,175,72, com a multa de 300% e juros de mora.

1.1 - Segundo o Relatório Fiscal de fls. 1034/36, o exame dos documentos apreendidos na fiscalizada revelou divergências entre os valores constantes dos documentos retidos e os das vias fixas do talonário das notas fiscais de vendas, o que indicava omissão de receitas através do procedimento conhecido como "nota fiscal calçada", suspeita esta corroborada pelos registros das escritas contábil e fiscal.

1.2 - Na seqüência, foi expedida intimação a diversos clientes do autuado para que remetessem aos autuantes as primeiras via das notas fiscais (fls. 732/884) que, recebidas e confrontadas com as vias fixas do talonário (fls. 448/731), confirmaram de forma inequívoca a prática referida acima, sendo que os valores registrados nas las. vias coincidiam com os valores constantes dos pedidos e duplicatas.

1.3 - Com a preocupação de evitar a tributação de eventual importância que não correspondesse à prática fraudulenta descrita, foi elaborada planilha demonstrando o montante das receitas omitidas (fls. 888/895), com base na la. vias das notas fiscais, e submetida à apreciação do interessado que contestou as parcelas relacionadas na correspondência de fl. 897, em resposta à intimação de fl. 885.

1.4 - Examinada a contestação referida acima, os autuantes acolheram parcialmente a justificação e mantiveram a conotação de nota calçada de algumas notas fiscais contestadas, conforme justificativas constantes do relatório



Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

de fls. 900/902 e, em vista desta triagem, elaboraram nova planilha (fls. 1021/27) com a numeração e data, nome do cliente e valores (diferentes) constantes das 1a. e 3ª. vias das notas fiscais calçadas.

1.5 - Em continuação, foi efetuado o demonstrativo, de fls. 1028/33, das receitas omitidas no período de mar/94 a abr/95, e o demonstrativo de cálculo do imposto que o contribuinte deixou de lançar, de fls. 1037 e seguintes, com a multa de 300%, por falta de lançamento por artifício fraudulento, com infração aos artigos 29-II, 55-I, "b" e II, "c", e 62, sujeito à pena do art. 364-III (com alteração do art.32, da Lei nº. 8.218/91), todos do RIPI/82.

2. O autuado apresentou a impugnação de fls. 1052/60, no devido prazo, discordando da exigência, pelas razões que cita e que passo a relatar.

2.1 - Alega, inicialmente, que nota fiscal calçada é aquela que apresenta dados diferentes em suas diversas vias e não aquela que corresponde ao valor de um pedido ou de uma duplicata e a única prova é a comparação das diversas vias das notas fiscais, o que afasta as diferenças tomadas como "receita omitida" a partir da comparação dos valores da 3ª. via das notas com os dos pedidos e/ou duplicatas, raciocínio este que, no seu entender, torna insubsistente a ação fiscal nesta parte.

2.2 - Diz que a informação da gerência da empresa, em resposta da intimação mencionada no subitem 1.3, corresponde apenas aos fatos mais notórios que o representante conhecia de memória, porque a documentação tinha sido apreendida, mas há muitos outros casos de duplicatas sem lastro incluídas na ação fiscal, e com o acolhimento parcial dos esclarecimentos pelo Fisco, as diferenças tomadas não correspondem a receitas omitidas e menos ainda decorrem de emissão de notas fiscais calçadas. Afirma também que pretende fazer prova da insubsistência da ação fiscal através de ampla perícia contábil e financeira, para esclarecer:

a) nos casos em que a "diferença" é oriunda da comparação da 3a. via da nota fiscal com o pedido ou com duplicatas, se a nota fiscal foi "calçada";

b) no mesmo caso, se o pedido foi integralmente atendido e se as duplicatas correspondem efetivamente ao valor das mercadorias fornecidas.

2.3 - Afirma ainda, às fls. 1053/54, que o Auto de Infração não contém a correta, perfeita e suficiente descrição dos fatos nem as disposições legais que



Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

teriam sido infringidas ou a penalidade aplicável, como exige o art. 10 do Decreto nº. 70.235/72 e conforme a doutrina que cita, limitando-se a dizer que "o contribuinte omitiu receitas através da prática da emissão de notas fiscais calçadas" e prossegue afirmando que os dispositivos legais citados como "enquadramento legal" são absolutamente vazios, a exemplo do IPI, onde o Fisco citou os artigos 29, inciso II, e 62 sem indicar o diploma legal, enquanto que a multa de 300% (aplicada em todos os autos) faz referência ao art. 4º. da Lei nº. 8.218/91 dispositivo este que se aplica apenas para os casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4. 502/64 e que nenhum dos Autos de Infração tipifica os fatos nestes dispositivos legais.

2.4 - Em continuação, à fl. 1056, no exame específico do Auto de Infração relativo ao IPI, diz que o próprio "relatório fiscal" acusa a existência contínua de saldo credor de IPI, de out/94 a abr/95, oriundo de créditos de insumos e que, se o problema verificado foi somente a não-escrituração dos débitos, o IPI a ser lançado seria somente aquele saldo devedor após a recomposição da escrita fiscal, contemplando assim os créditos acumulados e, se assim não foi feito, o lançamento é totalmente improcedente

2.5 - Ao final, requer a designação de perícia para responder os quesitos formulados, indica seu assistente técnico e pede a procedência da impugnação com o cancelamento do Auto de Infração."

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, negou o pedido de perícia solicitado por considerá-la desnecessária e julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

"O Auto de Infração gira em torno da omissão de receitas pelo expediente conhecido como **nota fiscal calçada**, em que o autuado registrava o valor da operação (maior) na primeira via das notas fiscais, que deve acompanhar o produto e ser entregue ao adquirente, enquanto que na via indestacável do talonário, em poder do contribuinte, aparecia outro valor (menor). Logo, o exame das provas apresentadas pela defesa em confronto com os elementos levantados pelos autuantes vai dizer da validade do lançamento, total ou parcial.

3.1 - Pode-se afirmar, desde logo, que não tem razão a defesa, já que o Auto de Infração foi muito bem elaborado e cercou-se das cautelas e provas necessárias para legitimar o lançamento em discussão, conforme Relatório Fiscal de fls. 1034/36, em especial os fatos descritos nos subitens 1.3 e 1.4 acima, corroborado pelos documentos juntados aos autos.



Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

3.2 - De outra parte, a planilha de fls. 1021/27, elaborada após a triagem cautelosa referida no subitem 1.4, é bastante clara e elucidativa, visto que naquela peça, uma a uma, as notas fiscais, objeto da apuração da omissão de receitas, são relacionadas lado a lado, entre outros dados, pelos valores constantes da 1ª. e da 3ª. vias da mesma nota, **sempre muito maiores os primeiros** aliás, em geral a via do talonário contém valor em torno de 10% do contido na 1ª. via, ficando, desta forma, perfeitamente caracterizada a prática da **nota fiscal calçada**.

3.3 - Concordamos inteiramente com o entendimento da defesa, descrito no subitem 2.1, no sentido de que nota fiscal calçada é aquela que apresenta dados diferentes em suas diversas vias e no caso, os dados diferentes são os valores; é exatamente isto que se constata pelo confronto das cópias de fls. 448/731 (3ª. via) com as de fls. 732/814 (1ª. via), sendo que o fato de a fiscalização não ter conseguido a 1ª. via de todas as notas fiscais emitidas no curso do período examinado, não descaracteriza a infração reiterada e corroborada, neste caso, pelos valores dos pedidos e/ou das duplicatas respectivas, que são os valores reais das operações, sempre superiores àqueles da 3ª. via das notas fiscais.

3.4 - O interessado recebeu relação das notas fiscais calçadas para exame e contestação no curso da ação fiscal e contestou apenas algumas (relatório no subitem 2.2), conforme correspondência de fl. 897, e destas, os autuantes recusaram diversas, nos termos do relatório de fls. 900/902, com argumentos irrefutáveis, donde se depreende que: a) as demais notas fiscais relacionadas às fls. 888/895, não sendo contestadas, presume-se o reconhecimento tácito pelo autuado da prática da infração que lhe é imputada; b) a alegada dificuldade para examinar a relação de notas calçadas porque os documentos tinham sido apreendidos não lhe retirou a possibilidade de fazê-lo, visto que, após a devolução dos livros e documentos, conforme termo de fl. 1051, a defesa poderia examinar e contestar as demais notas, na impugnação, se para tanto tivesse argumentos válidos, o que não fez porque não tinha. Portanto, a pretensão de perícia contábil e financeira para esclarecer os pontos mencionados no subitem 2.2 carece de fundamento.

3.5 - Face à omissão de receitas pelo expediente de **notas fiscais calçadas**, infração esta perfeitamente caracterizada nos autos, a fiscalização agrupou e somou as diferenças por períodos de apuração (decendiais), às fls. 1028/33, e



Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

sobre elas calculou o imposto devido às fls. 1037/39, pela aplicação da alíquota de 10% prevista na TIPI/88, visto que todos os produtos (estofados) estão tributados a esta alíquota, com a multa do art. 364, III, do RIPI/82, com a alteração do art. 32, da Lei nº. 8.218/91, pela infração qualificada. Este procedimento está em perfeita consonância com a jurisprudência administrativa do Segundo Conselho de Contribuintes que decidiu neste sentido, pelos Acórdãos nºs. 201-65.269/89 (da 1a. Câmara), 202-03.373/90 e 202-07.295/94 (da 2a. Câmara), além do Ac. nº. 201-66.259/89 da 1a. Câmara, cuja ementa transcrevo:

- NOTA FISCAL "CALÇADA" - A emissão de Notas Fiscais com divergência quanto aos valores, verificada no confronto das 1a. e 8a vias (cliente e contabilidade), sujeita o contribuinte à multa prevista no art. 364, inciso III do RIPI/82, além do recolhimento do imposto devido e dos encargos.

3.6 - A propósito da multa, vale transcrever as disposições do art. 364-III, do RIPI/82, já com a alteração do art. 32 da Lei nº. 8.218/91, onde foi capitulada a pena aplicada em consequência da infração qualificada, esclarecendo ainda que não tem aplicação ao IPI as disposições do art. 4º. desta Lei, por força do seu § 2º:

Art. 364 A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva Nota Fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na Nota Fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas (. . .):

I.....

II.....

III - de 300% (trezentos por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.

3.7 - Portanto, não procede a alegação de insuficiência na descrição dos fatos (subitem 2.3), haja vista que o único fato delituoso foi o expediente da nota fiscal calçada (que a própria defesa registra à fl. 1053) que se traduziu na omissão de receitas, descrito com toda a clareza no relatório fiscal de fls.1034/36 e 1049/50, inclusive com remissão aos documentos comprobatórios



Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

nos autos; enquanto que a indicação dos dispositivos legais enquadráveis constam às fls. 1046 e 1050, onde fica caracterizada a ocorrência do fato gerador e a obrigação de calcular e recolher o imposto, cujo descumprimento no caso de fraude é punido com imposição da multa de 300%, tudo de acordo com os artigos 29, II, 56, 62, e 364, III do RIPI/82, com a alteração do art. 32, da Lei nº. 8.218/91. Ademais, eventual deficiência na capitulação legal dos fatos não prejudicou a defesa nem invalida o lançamento, porque, de um lado, a única infração imputada foi apreciada em toda a sua extensão, à vista da relação das notas fiscais inquinadas e contraditada na impugnação, embora sem convencer, enquanto que, de outro, a prática da nota calçada, com lançamento do imposto a menor, com base na via indestacável, ao invés de tributar o valor integral da operação, denota a intenção deliberada de fraudar o Fisco, sujeitando-se à pena prevista para a infração (qualificada) cometida.

3.8 - A reclamação no sentido de que o imposto lançado deveria ser somente aquele saldo devedor após a compensação com o saldo credor do IPI oriundo de créditos de insumos (relatado no subitem 2.4), cuja existência continua o próprio relatório fiscal acusa, merece as seguintes explicações: 1) o saldo credor do imposto a que alude o relatório fiscal, conforme cópias do livro de Registro de Apuração do IPI, fls. 939/65, foi sempre transportado e aproveitado para compensar com os débitos de períodos seguintes, chegando em 31/03/95 com um saldo de apenas R\$ 524,19 (fl. 965), enquanto que o Auto de Infração fechou em abr/95, quando já não deveria haver saldo credor para compensar, porque o Demonstrativo de Apuração do IPI (fls. 1040/42) não registra "crédito apurado" no espaço próprio; 2) mesmo que houvesse saldo credor, em todos os períodos, que reduzisse parcial ou totalmente o imposto objeto do Auto de Infração, ainda assim caberia a multa imputada no mesmo valor, porque a infração penalizada foi a **falta de lançamento**, de acordo com a orientação emanada do Parecer Normativo CST nº. 39/76 (D.O.U. de 23/06/76)."

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 1.082/1.098, onde, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

a) é nula a decisão recorrida por ter cerceado o direito de defesa ao negar o pedido de perícia sem elucidar os motivos que levaram ao indeferimento e também porque, à falta da perícia, restaram prejudicados os argumentos expostos na impugnação, que seriam por esta confirmados;



Processo : 11065.000142/96-45

Acórdão : 202-09.513

b) os termos evasivos da decisão singular (“o auto de infração foi bem elaborado e cercou-se das cautelas e provas necessárias para legitimar o lançamento em discussão”), não se prestam para afastar os argumentos no sentido da insubsistência do lançamento por não conter a correta, perfeita e suficiente descrição dos fatos nem as disposições legais que teriam sido infringidas ou a penalidade aplicável; e

c) as “explicações” contidas na decisão monocrática não afastam a incorreção do auto de infração de não ter feito a recomposição da escrita fiscal à vista da contínua existência de saldos credores do IPI nos períodos por ele alcançados.

Às fls. 1.100/1.102, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 11065.000142/96-45
Acórdão : 202-09.513

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De início, é de se afastar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, em virtude do indeferimento do pedido de perícia, eis que a Autoridade Singular assim o fez por considerá-la prescindível nos exatos termos do art. 18 c/c o art. 28 do Decreto nº 70.235/72, na sua redação atual.

Com efeito, no item 3.4 da decisão recorrida está devidamente articulada a motivação desse indeferimento, ficando evidenciada a oportunidade concedida à Recorrente para contestar a relação apontada pelo Fisco como de notas fiscais “calçadas”, bem como a inexistência de barreiras para tal no curso deste processo, pois os documentos e livros apreendidos durante a ação fiscal foram devolvidos por ocasião do seu encerramento (documento de fls. 1.051).

Igualmente sem substância o reclamo da Recorrente no tocante à tipificação da infração de que é acusada, pois da descrição do fato - omissão de receitas através da prática de emissão de “notas-fiscais calçadas” (primeira via da nota fiscal com valores maiores do que os constantes da via fixa do talonário) - é imediato o entendimento das repercussões no campo do IPI, em termos da inobservância dos dispositivos legais e regulamentares que regulam a sua exigência e a caracterização da infração prevista no art. 364 do RIPI/82, inclusive, quanto ao aspecto de se tratar de infração qualificada.

Ademais, a minudente impugnação apresentada pelo Contribuinte contra a imputação que lhe foi feita deixa bastante clara a sua percepção do seu alcance, o que faz com que as alegadas falhas no enquadramento legal, como a omissão da indicação de que são do RIPI/82 os dispositivos legais ali assinalados, não configurem preterição do direito de defesa.

No mérito, a Recorrente se limita a protestar contra a caracterização da famigerada fraude conhecida como “notas calçadas” a partir de diferenças entre o valor da operação consignado na via fixa do talonário de notas fiscais com os valores constantes de pedidos e/ou duplicatas correspondentes, sob o argumento de que inúmeras vezes emitiu duplicatas sem lastro para, através de operações de desconto desses títulos, obter capital de giro e que também inúmeros pedidos tomados como parâmetro para o cálculo das “diferenças” foram atendidos apenas parcialmente.

Ora, conforme relatado, isso só foi feito após o Fisco, através do exame de documentos apreendidos na fiscalizada em cotejo com sua escrita fiscal, ter coletado vários indícios indicando a prática da mencionada fraude, o que, em significativa parte, foi corroborado pelas 1^{as} vias de notas fiscais obtidas junto aos clientes da Recorrente mediante “circularização”



Processo : 11065.000142/96-45

Acórdão : 202-09.513

ou seja, os montantes das 1^{as} vias das notas fiscais assim coletadas coincidiam com os valores dos respectivos pedidos e duplicatas.

Desse modo, ficou evidenciada a validade de se tomar como representativo dos valores das 1^{as} vias das notas fiscais não coletadas aqueles dos respectivos pedidos e/ou duplicatas, a menos que a Recorrente conseguisse contraditá-los com provas e não só com alegações, inclusive a de ter cometido o crime de emissão de duplicatas sem lastro (CP, art. 172), como asseverou a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, uma vez que a planilha relacionando as notas fiscais tidas como “calçadas” com os elementos indicadores dessa circunstância (fls. 888/895) foi submetida à fiscalização, tendo o Fisco acolhido sua argumentação em alguns casos e refutado em relação a outros, apontando as provas para tal, faz com que os resultados e conclusões extraídos da planilha retificada daí resultante (fls. 1.021/1.027), na qual fundou o presente lançamento, assumam o caráter de “verdade processual”.

No tocante à não consideração dos saldos credores existentes na escrita fiscal na apuração do imposto devido e conseqüente aplicação da penalidade do inciso III do art. 364 do RIPI/82, entendo que assiste razão à Recorrente.

Conforme dispõe o art. 142 do CTN, “calcular o montante do tributo devido” é um dos elementos essenciais do lançamento, que, no IPI, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade, é resultante do cálculo do imposto relativo ao período de apuração a que se referir as saídas de produtos industrializados, deduzidos os créditos do imposto concernentes aos produtos entrados no estabelecimento do Contribuinte nesse mesmo período.

Impende salientar que o art. 98 do RIPI/82 até mesmo manda considerar créditos não escriturados a que o contribuinte comprovadamente tiver direito e que forem alegados até a impugnação para dedução do imposto lançado de ofício, em auto de infração.

Dá porque é indispensável que aqui se faça a necessária reconstituição do saldo da escrita fiscal, segundo a metodologia própria, para que se apure o imposto devido e a conseqüente penalidade.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, cujo art. 45, ao dar nova redação ao art. 80 da Lei nº 4.502/64, reduziu a multa de ofício prevista no seu inciso II para 150% (matriz legal do inciso III do art. 364 do RIPI/82), a qual deve ser aplicada ao caso vertente por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

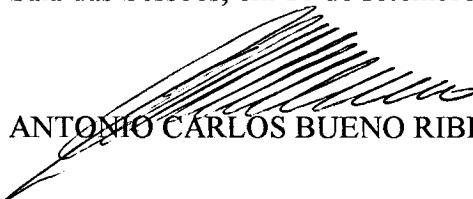
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.000142/96-45

Acórdão : 202-09.513

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para que o imposto devido e a penalidade aplicável seja apurado levando-se em conta os saldos credores existentes na escrita fiscal, segundo a metodologia própria de reconstituição de saldos de escrita fiscal, bem como reduzir a multa de ofício a 150%.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1997



ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO