



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13805/000025/94-15  
Recurso nº. : 116.166  
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EX: 1993  
Recorrente : DERCK VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo/SP.  
Sessão de : 03 de junho de 1998  
Acórdão nº. : 101-92.107

IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE  
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS  
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL  
OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DE  
VENDAS – A venda de mercadorias  
comprovadamente efetuada por valores superiores  
àqueles constantes das notas fiscais de venda,  
configura a prática de subfaturamento com  
conseqüente omissão de valores ao crivo do tributo.  
Entretanto, não se pode admitir a existência de  
faturamento apoiada tão somente em listas de preços  
publicadas em jornais.

MULTA QUALIFICADA – A prática de subfaturamento  
de venda enseja a aplicação da penalidade  
exasperada que, entretanto, deve ser reduzida face à  
superveniência de lei mais benigna na aplicação da  
penalidade.

PIS – Consoante reiterada jurisprudência do Poder  
Judiciário e do Conselho de Contribuinte não cabe a  
cobrança do PIS com apoio nos Decretos leis 2445 e  
2449/88, considerados inconstitucionais pelo Excelso  
Pretório, como, também, falece competência ao Sr.  
Delegado de Julgamento para efetuar lançamento de  
tributo.

DECORRÊNCIA – Apresentando o mesmo suporte  
fático do lançamento relativo ao IRPJ, os

procedimentos decorrentes devem lograr idênticas decisões.

Recurso parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DECK VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e no mérito, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 8.951.450,00, Cr\$ 17.857.148.121,42, Cr\$ 22.916.177.107,50, Cr\$ 48.060.806.468,60, Cr\$ 48.932.601.435,80, Cr\$ 109.212.722.750,00, e Cr\$ 116.499.681.270,00, nos meses de fevereiro a agosto de 1993, respectivamente, relativamente ao IRPJ, ajustando-se os procedimentos decorrentes (CSL, IRFONTE, e COFINS), cancelando-se a exigência relativa ao PIS e reduzindo-se a multa de ofício para 150% (cento e cinqüenta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PÉREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SANDRA MARIA FARONI.

Recurso nº. : 166.166  
Recorrente : DECK VEÍCULOS LTDA.

## RELATÓRIO

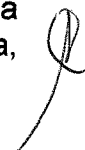
DECK VEÍCULOS LTDA, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em São Paulo que julgou procedentes lançamentos fiscais efetuados para a cobrança do IRPJ, do IRFONTE, da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, do PIS e da COFINS, relativos aos meses de Fevereiro a Agosto de 1993.

O Termo de Verificação de fls. 534/535, que dá fundamentação ao Auto de Infração, informa que:

“Em data de 20/09/93 foi iniciada a auditoria fiscal na empresa REGINO IMPORT IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, CGC 56.838.832/0001-36, importadora de veículos da marca “BMW”, situada na rua Fidencio Ramos, 277, ocasião em que foram apreendidos diversos documentos que se encontravam em alguns móveis e em um cofre, nas dependências de seu escritório, sob a guarda do sr. João Tarcizio, tesoureiro da mesma empresa, bem como um microcomputador da marca Microtec MF 386 – 40 MHZ. Tais documentos foram colocados em caixas de papelão lacradas, conduzidas para as dependências da Delegacia da Receita Federal em São Paulo/Sul e, após abertas na presença de representante da empresa, selecionados os documentos de interesse fiscal.

Dentre os documentos selecionados e apreendidos, muitos eram pertencentes à empresa DECK VEÍCULOS LTDA, concessionária revendedora de veículos da marca “BMW”, do mesmo grupo Regino Import e com endereço na rua Fidencio Ramos, 263, prédio contíguo e interligado com o de número 277, sede da Regino Import.

Referidos documentos se constituíam de propostas de venda de veículos e recibos de sinal, assinados pelos compradores e pela vendedora; examinando esses documentos apreendidos na empresa Regino Import., à qual a fiscalizada acima identificada,



é ligada(conforme se vê pela composição do quadro de quotistas nas duas empresas, que é idêntico), verifica-se que os veículos comercializados são identificados por um número sequencial, precedido da sigla "BR"; essa identificação consta na nota fiscal de entrada do veículo e daí por diante em todos os demais documentos relativos ao mesmo veículo, inclusive na nota fiscal de venda ao consumidor final.

Em razão do exposto, utilizamos nos trabalhos fiscais, como identificação dos veículos, o número precedido da sigla "BR" constante dos documentos fiscais.

Verificamos, também, que todos os recibos de sinal de venda de veículos, não obstante estarem redigidos em papel timbrado da Regino Import., pertencem à fiscalizada Deck Veículos Ltda, em razão da identificação pelo número BR, os quais cotejados com as notas fiscais emitidas, revelaram-se ser correspondentes a esses "BR's".

Da análise desses recibos/propostas de venda, que são do período compreendido entre o mês de março/93 a agosto/93, verifica-se na maioria dos casos, a informação do preço do veículo negociado em dólares americanos(US\$) ou marcos alemães(DM ) e algumas especificações quanto a condições de pagamento; ressalta-se que em geral esses recibos estão firmados com o "de acordo" do adquirente e/ou pagante do veículo.

Esses documentos, acima referidos, foram cotejados com as respectivas notas fiscais de venda, resultando divergência de valores entre o preço que foi negociado conforme recibo/proposta de venda e a nota fiscal emitida. Os valores das notas fiscais estão abaixo dos valores dos recibos/propostas de venda, o que evidencia o subfaturamento do preço.

Com o objetivo de consolidar a veracidade das informações contidas nos recibos e/ou propostas de venda, procedemos, aleatoriamente, à intimação de alguns dos adquirentes de veículos, priorizando as pessoas físicas domiciliadas na jurisdição fiscal desta DRF/SP-Sul. Os intimados compareceram à Divisão de Fiscalização e prestaram depoimentos que foram tomados por termo, acerca da aquisição de veículo junto à Deck Veículos Ltda. Consoante se verifica pelo teor desses documentos, a maioria dos intimados afirmou o valor de aquisição do veículo que, confrontado com os recibos/propostas de venda em poder da Fiscalização, convalidam o valor destes e ratificam o subfaturamento, à exceção da intimada referente à nota fiscal série única 1, número 000280, de 04/06/93, que

afirmou no seu depoimento, ser o valor da aquisição o constante da nota fiscal e que sobre o valor mencionado no recibo, poderia ter havido desconto, ou por falta de algum acessório ou pelo fato da concorrência estar oferecendo o mesmo veículo a preço inferior. Nesse caso específico, é de se aceitar o preço constante da nota fiscal, pois está dentro dos preços anunciados em jornais pela própria vendedora.

Diante do exposto, baseados nos recibos/propostas de venda em poder da fiscalização e considerando que a empresa, notoriamente, divulga o preço dos veículos em dólares americanos para conversão em moeda nacional pelo dólar comercial utilizando-se de uma tabela denominada "cotação diária de moeda", também apreendida na ação fiscal, têm-se a situação resumida abaixo e detalhada no quadro demonstrativo n.1 anexo:

(segue quadro, com mês, valor faturado, valor apurado, diferença tributável, esta alcançando 29.298.126,52)

"Por outro lado, tendo em vista o procedimento da fiscalizada, DECK VEÍCULOS LTDA, nas operações de venda retro descritas, as quais revelam um "modus operandi" usual e reiterado, esta Fiscalização houve por bem examinar todas as demais notas fiscais de venda de veículos efetuadas pela empresa no período de fevereiro/93(ocasião em que efetivamente começou a operar com revenda de veículos) a agosto/93, e considerar também como subfaturadas todas as vendas cujo valor, para veículos do mesmo tipo e modelo, estivesse abaixo do menor valor encontrado nos recibos/propostas de venda e, na falta desses, o valor constante de listas de preços, anexas, publicadas em jornais; ressalta-se aqui que os veículos negociados são, todos eles, novos(veículos "zero" quilômetro). Assim, elaboramos o quadro demonstrativo n. 2, anexo, separados mês a mês, onde estão discriminados, para cada modelo de veículo vendido, o número, a data e o valor da nota fiscal, o valor e a diferença da venda em dólar americano que, convertidos para moeda nacional, pela taxa do dia, revelam diferença do preço de venda em moeda nacional, conforme abaixo resumido:

(segue quadro com mês, valor faturado, valor apurado e diferença tributável, esta alcançando 363.388.088,60)

"É de se revelar, ainda, os dados constantes do quadro demonstrativo n. 3, o qual comparado com os quadros demonstrativos n. 1 e 2, fica patente a prática de preços diferenciados para faturamento de um mesmo tipo de veículo em

datas coincidentes ou próximas, corroborando a convicção da existência de subfaturamento e, por consequência, de omissão de receita, quando as vendas a preços mais baixos forem feitas em desacordo com as condições de mercado.

Os fatos, acima descritos e quantificados, cujas base tributáveis são abaixo resumidas, constituem infração ao disposto nos .....

“(segue resumo, com mês, valor faturado, valor apurado e diferença tributável que totaliza 392.786.215,12).

Não se conformando com a exigência fiscal, a empresa apresentou a peça impugnativa de fls. 576/600, acompanhado de doc. 1 a 1701, argumentando, em síntese, que:

- a multa foi imposta com base em lei inconstitucional, representando verdadeiro confisco;
- o Auto de Infração não observou a legislação pertinente, baseando-se em supostas provas obtidas por meios ilícitos, deixando de ser entregue à autuada diversos de seus anexos;
- o trabalho fiscal extrapolou o prazo de 60 dias, sendo nulo;
- o AI fere ao preconizado no artigo 5º., inciso LVI, da Carta Magna, já que o Termo de Apreensão revela “ uma pálida e estreita idéia da VIOLÊNCIA, da ARBITRARIEDADE e da absoluta ILEGALIDADE com que agiram os autuantes”;
- as presunções de sub-faturamento baseiam-se em amostragem feitas aleatoriamente, baseando-se em depoimentos de alguns adquirentes;
- o CTN determina o arbitramento seja feito mediante processo regular(art. 148), o que não sói acontecer no caso presente;
- os documentos de números 21 a 223 referem-se a vendas feitas para empresas de “leasing” e os de números 224 a 345 a compradoras pessoas jurídicas e, por outro lado, os documentos 346 a 846, referem-se a vendas feitas a pessoas físicas, sendo, em sua esmagadora maioria, operações feitas através de consórcios ou financeiras, havendo variações de preços em várias situações, além de

diferenças entre os produtos, mostrando-se ilógica a presunção fiscal;

- diante do volume das operações, ainda que todos os depoimentos fôssem no sentido de ter havido subfaturamento, ainda, assim, a amostragem seria insignificante diante do volume de operações;
- requer a realização em todas as empresas de "leasing" e em todas as pessoas jurídicas para verificação dos valores consignados em seus assentamentos contábeis e fiscais;
- não está caracterizado o fato gerador do tributo, apoiando-se o lançamento em presunção;
- os prejuízos anteriores não foram considerados pelo fisco.

Em decisão de fls. 2321/2338, o Sr. Delegado de Julgamento manteve a exigência fiscal, rejeitando as preliminares suscitadas, quer porque entre o início e o encerramento da ação fiscal decorreram menos de 30 dias, quer porque o prazo de 60 dias diz respeito à perda de espontaneidade do sujeito passivo, não implicando, sua extrapolação, nulidade do lançamento, quer porque o RIR prevê a apreensão de livros e documentos, em nada ferindo norma constitucional, limitando-se o fisco a atuar no estabelecimento comercial da autuada que não goza das mesmas prerrogativas de uma residência, quer porque os depoimentos não constituem anexos ao AI e, mesmo assim, a própria impugnante informa que acompanhou cinco "depoimentos", não se configurando, pois, cerceamento do direito de defesa, sendo que, ademais, o subfaturamento estava comprovado nas diferenças encontradas entre os valores das notas fiscais e os recibos/propostas de venda, quer porque a invocação ao artigo 148 do CTN, no caso presente, está inteiramente ao desabrigo da realidade de uma auditoria fiscal, quer porque os recibos/propostas às fls. 56, 75, 79 dão exemplo de como é simples o procedimento da autuada:" recebe-se o sinal à vista e o restante poderá ser pago na forma de carta de crédito, ou qualquer outra modalidade, e este será o valor que irá constar na fatura, ou seja, o valor do sinal ou parte dele será recebido "por fora" e não somará na nota fiscal", quer porque foram consideradas variações de preços dos modelos dos veículos e dos

acessórios, dispondo o fisco da tabela de valores destes componentes(fls. 71) constantes das notas fiscais, quer porque não é necessária a realização de diligências específicas, já que a autuada não apresentou qualquer prova que fundamentasse o seu pedido e cujo "modus operandi" está bem claro nos documentos juntados ao processo como as notas fiscais e os recibos/propostas, quer porque a multa de 300% tem por princípio desestimular a prática da sonegação fiscal, não sendo adequada a instância administrativa para apreciação de constitucionalidade de lei, quer porque o contribuinte não tem direito a compensar seus prejuízos no presente caso, já que, nos termos do art. 43 e parágrafo 2º da Lei 8.541/92, a receita omitida constitui a base de cálculo do imposto, a qual não comporá a determinação do lucro real, sendo definitivo o imposto incidente sobre a omissão.

O Sr. Delegado, tendo em vista que a Resolução 49 do Senado Federal suspendeu a execução dos Decretos leis 2445 e 2449/88 e que o inciso VIII do artigo 17 da MP 1320/96 determina que o PIS seja cobrado nos termos da LC 7/70, a alíquota vigente é de 0,75%, agravou sua exigência, determinando a expedição de notificação de lançamento relativa à parte agravada, nos termos do item V da Portaria 4.980/94.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado, com o recurso de fls. 2340/2350, lido em Plenário.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls.2358.

É o relatório.



## VOTO

Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Várias foram as preliminares suscitadas pela recorrente. Entendo, entretanto, que não devam ser acolhidas, já que:

- a) não houve o transcurso do prazo de sessenta dias a que alude o parágrafo primeiro do artigo 7º do Decreto 70.235/72 e, mesmo que tal ocorresse, a consequência não seria a nulidade do lançamento, mas tão somente a recuperação da espontaneidade pelo sujeito passivo, não significando, como o afirma a recorrente, que “após 60 dias NÃO VALEM MAIS”;
- b) como ficou acentuado na decisão a quo, as provas obtidas pelo fisco, quer junto ao estabelecimento de terceiros, quer com a tomada de depoimento de pessoas físicas, quer com a apreensão de livros e documentos, são perfeitamente válidas e necessárias ao bom desempenho da atividade fiscal, encontrando respaldo na lei e na Constituição, mormente quando indispensáveis à defesa dos interesses da Fazenda Nacional;
- c) não vejo no processo administrativo-fiscal qualquer exigência a que depoimentos e provas colhidas pelo fisco devam ser previamente comunicadas ao sujeito passivo. Aliás, tal procedimento poderia causar sérios danos na busca de provas para configuração de ilícitos fiscais, propiciando, certamente, ao contribuinte, dificultar ou mesmo impossibilitar a obtenção dos elementos indispensáveis à tipificação de infrações tributárias;
- d) do mesmo modo, a falta de entrega de cópias dos “depoimentos” em nada invalida o procedimento fiscal: a recorrente tem pleno acesso ao processo, podendo solicitar, se assim entender necessário, cópia de qualquer peça constante dos autos;



- e) o princípio do contraditório foi plenamente assegurado, quer na fase impugnativa, quer na fase recursal, o que, aliás, fica demonstrado à saciedade em face dos argumentos e das provas apresentados pela empresa;
- f) aceitação ou não de pedido de diligência ou de perícia é questão subjetiva, dependendo do entendimento da autoridade do que seja imprescindível e fundamental à elucidação dos fatos: entendendo a autoridade que os fatos estão devidamente esclarecidos, não vejo como a recusa ao pedido de diligência possa contaminar o lançamento fiscal, embora possa ocorrer que, nesta fase recursal, ao avaliar os fatos, este Colegiado possa entender de forma diversa;

No mérito, a questão a ser decidida por esta Câmara refere-se a subfaturamento na venda de veículos por parte da recorrente, sendo certo que o fisco utilizou-se de dois critérios para determinação da matéria tributável: o primeiro apurado pela comparação dos valores constantes de recibos e de propostas de venda com os valores das notas fiscais de venda; o segundo, pela comparação dos valores constantes em listas de preços publicadas em jornais com aqueles das notas fiscais de venda.

Relativamente à utilização de listas de preços para determinação de valores subfaturados, a recorrente trouxe à colação ementa do Acórdão 101-85.741, de 26 de outubro de 1993, em que foi relator o ilustre Conselheiro Francisco de Assis Miranda, que dá uma exata noção do posicionamento desta Câmara, qual seja, a de que o parâmetro utilizado para determinação de subfaturamento deve ser seguro e mostrar-se satisfatório. Mais ainda, deve estar apoiado em elementos que efetivamente caracterizem a prática ilícita.

Não se pode deixar de reconhecer que o preço a ser estabelecido numa Compra e Venda depende de fatores outros que não simples listas de preços publicadas em jornais, mormente em mercado sujeito à concorrência.



Segundo penso, a lista de preços, desacompanhada de outros elementos, não dá a necessária segurança para afirmar-se a prática de subfaturamento na venda de veículos.

Não se pode deixar de ter em conta que, tal como no Direito Penal, o Direito Tributário deve obedecer ao princípio da tipicidade fechada, não sendo possível tributar-se por presunção a não ser naquelas hipóteses em que o legislador expressamente estabelecer.

Em que pese os fatos apurados pelo fisco (e que adiante passamos a analisar), não se pode inferir e disseminar a prática de subfaturamento para outras operações, a não ser com meios seguros de prova que comprovem de maneira satisfatória a prática imputada à empresa.

Não vejo, pois, como possa prosperar a tributação de omissão de receitas, por subfaturamento, apoiando-se tão somente em listas de preço publicadas em jornais.

Resta, pois, analisar o critério utilizado pelo fisco para determinar a matéria tributável pela comparação de valores constantes em recibos e de propostas de venda com aqueles constantes das notas fiscais de venda da recorrente.

As provas trazidas à colação pelo fisco (fls. 13/125) dão o necessário respaldo ao lançamento fiscal: inúmeros recibos e propostas de venda, estabelecendo valores, datas, nome dos compradores, forma de

pagamento e o número de referência do veículo, seguido da sigla BR utilizada concomitantemente nos recibos e nas notas fiscais de venda emitidas pela recorrente.

Contra os elementos acostados ao processo, na verdade, a recorrente nada trouxe que infirmasse os valores das operações: se recebeu determinada importância, firmando recibo, e a venda foi realizada por valor inferior, caberia à empresa demonstrar e provar a devolução de importância que tinha sido paga a maior.

Entendo que, quanto aos valores apontados no Quadro Demonstrativo de fls. 126/127 e consolidados no Termo de Verificação às fls. 534 verso, ficou perfeitamente demonstrado o subfaturamento na venda de veículos, devendo ser submetida a tributação, como, também, a aplicação da pena qualificada, já que o procedimento doloso da recorrente visou precípuamente impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mascarando o valor real da operação.

Entretanto, em Direito Tributário, tal como no campo penal, o advento de lei que estabeleça penalidade menos severa importa em aplicação retroativa de seus dispositivos. É o que sói acontecer na hipótese vertente: a Lei número 9.430/96, em seu artigo 44, estabeleceu o percentual de 150%(cento e cinquenta por cento) para a penalidade aplicada no presente caso. Deve, pois, se reduzida a penalidade para referido percentual.

Os procedimentos decorrentes, apresentando o mesmo suporte fático do lançamento relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas,

devem seguir idêntico tratamento, guardando-se, assim, uniformidade nos julgamentos.

Entretanto, devem ser observadas as especificidades de cada um.

No caso do PIS, o lançamento buscou apoio nos Decreto-leis 2445 e 2449/88, considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, o que, reiteradamente, vem sendo seguido nesta instância administrativa.

A autoridade julgadora de primeira instância efetivamente reconheceu que a cobrança do PIS deve ser efetuada em conformidade com a Lei Complementar 7/70 e "agravou" a exigência inicial, majorando a alíquota para 0,75%, o que, na verdade, constituiu-se em novo lançamento.

Entretanto, falece competência aos Delegados de Julgamento para a efetivação de lançamento fiscal: as atividades de lançamento e julgamento são distintas, não podendo o julgador administrativo formular exigência fiscal nova, não cogitada na peça inicial.

Assim sendo, se o ato praticado extravasa a competência de quem o praticou, torna-se inválido o agravamento e a mudança de fundamentação legal formulada na decisão.

Deste modo, não deve prosperar a exigência do PIS, quer porque no lançamento inicial foi intentada com base em dispositivos afastados do

mundo jurídico, quer porque falece competência ao Sr. Delegado de Julgamento para a efetivação de lançamento fiscal.

Por tudo o que foi exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir de tributação as importâncias de Cr\$ 8.951.450,00, Cr\$ 17.857.148.121,42, Cr\$ 22.916.177.107,50, Cr\$ 48.060.806.468,60, Cr\$ 48.932.601.435,80, Cr\$ 109.212.722.750,00, e Cr\$ 116.499.681.270,00, nos meses de fevereiro a agosto de 1993, respectivamente, relativamente ao IRPJ, ajustando-se os procedimentos decorrentes(CSL, IRFONTE e COFINS) , cancelando-se a exigência relativa ao PIS e reduzindo-se a multa de ofício para 150%(cento e cinquenta por cento).

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 03 de junho de 1998

  
JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO

## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 20 JUL 1998

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 05 AGO 1998

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL