



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 13981.000028/96-17
Recurso nº : 114.974
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1993 a 1995
Recorrente : MAXIPLAST - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ EM FLORIANÓPOLIS/SC.
Sessão de : 11 de dezembro de 1997
Acordão nº : 101-91.695

**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL**

CERCEAMENTO DE DEFESA - Se os fatos que ensejaram o lançamento fiscal estão devidamente narrados em Relatório Fiscal, do qual a empresa tomou ciência, possíveis incorreções no enquadramento legal e a aplicação de penalidades isoladas juntamente com a cobrança do imposto de renda não importa em cerceamento do direito de defesa, muito menos em nulidade do Auto de Infração.

CONSTITUCIONALIDADE DAS LEI - A apreciação de constitucionalidade ou não de lei é matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA - A multa prevista no artigo terceiro da Lei número 8.846, de 21 de janeiro de 1994, não pode ser aplicada presuntivamente, através de prova indireta, sendo essencial a perfeita tipificação da hipótese prevista na lei, o que requer a prova direta da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, sem emissão de nota fiscal ou documento equivalente.

OMISSÃO DE RECEITAS - A tributação deve assentar-se em elementos concretos e solidamente comprovados, não se podendo inferir omissão de receita de um todo, quando se demonstra e comprova apenas parte da matéria tributável: receitas que comprovada e demonstradamente ficaram à margem da escrituração devem ser submetidas ao crivo do tributo.

DECORRÊNCIA - Se os lançamentos apresentam o mesmo suporte fático devem lograr idênticas decisões.

Processo nº : 13981.000028/96-17
Acórdão nº : 101-91.695

2

Rejeitadas as preliminares e, no mérito recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAXIPLAST - INDÚSTRIA E COMÉRCIO 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 JAN 1998

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

RECURSO Nº : 114.974
RECORRENTE : MAXIPLAST - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

MAXIPLAST - INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado de Julgamento da Receita Federal em Florianópolis-SC. que julgou procedentes exigências fiscais relativas ao IRPJ, PIS, COFINS, IRFONTE e CSL, relativas a dezembro de 1993 a julho de 1995, abrangendo Omissão de Receitas(todas as exigências), multa pela falta de emissão de notas fiscal(IRPJ) e multa por atraso na entrega da DIRF(IRPJ).

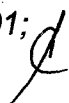
No RELATÓRIO DA ATIVIDADE FISCAL de fls. 69/79, os autuantes assim descrevem as irregularidades apuradas no curso do procedimento fiscal:

“Em processo regular de fiscalização junto ao contribuinte acima identificado revete-se vasta e variada quantidade de documentação, conforme especificado no Termo de Retenção de Documentos Fiscais, anexo a fls. 103, do processo.

Após análise da documentação retida verificou-se a existência de omissão de receita decorrente da prática de vendas sem emissão da respectiva Nota Fiscal.

A referida prática está caracterizada:

- 1) pelas Notas de Controle Interno e Mapas relacionando Notas de Controle Interno, cuja cópia se anexa a fls. 104 a 251 e 252 a 280;*
- 2) pelas cartas encaminhadas aos seus clientes, via fax, anexas a fls. 1590 a 1752, solicitando que tais valores fossem depositados em Conta Corrente extra-contábil, nelas citada, intercaladas, ditas cartas, de vários extratos dos fax encaminhados, onde se observam o número do fax dos clientes e a data em que foram encaminhados;*
- 3) pelos recebimentos das respectivas importâncias através da C/C 9.531-1, do Banco Bradesco, Agência 0338-7, em nome do Contador, funcionário da empresa, Sr. Plínio Corrêa de Figueiredo, CPF 194.792.129-00, com cópia dos extratos da referida C/C a fls. 1852 a 1901;*



4) pela Declaração do referido Contador, anexa a fls. 2092, esclarecendo que parte dos valores ali movimentados pertenciam à empresa;

5) pelos Movimentos de caixa, anexos a fls. 332 a 1589, onde se pode observar, a cada dia, na folha correspondente à conta "Plínio", os recebimentos das referidas vendas;

6) pelos pagamentos de comissões a vendedores/representantes comerciais, conforme comprovantes a fls. 2.481 a 2.487; e, finalmente

7) pela falta de apresentação das Notas Fiscais correspondentes a tais vendas conforme solicitado pelo Termo de Intimação, anexo de fls. 1902 a 1909 e Intimação no. 02/96, anexa de fls. 2049 a 2087.

DETALHAMENTO DOS FATOS

Elaborado o Quadro de Apuração das Vendas de Produtos e Quadro de Apuração de Vendas sem Nota Fiscal, intimou-se o contribuinte pelo Termo de Intimação, de fls. 1902 a 1909, e Intimação no. 02/96, de fls. 2049 a 2087, a apresentar as Notas Fiscais correspondentes às Notas de Controle Interno constante naquelas Relações.

Em resposta às citadas intimações comparece o contribuinte através das correspondência, anexas a fls. 1912 a 2093, encaminhando as cópias das Notas Fiscais, anexas de fls. 1913 a 2048 e 2094 a 2256, como referentes àquelas vendas.

Analisadas referidas Notas Fiscais, compatibilizando-as de acordo com datas de emissão, valor e nome dos clientes, com as Notas de Controle Interno correspondentes, conforme relação, anexa à Intimação no.19/96, de fls. 2318 a 2363, já que o contribuinte não o fez, como se pediu na Intimação no. 02/96, verificou-se não haver Notas Fiscais para todas as vendas, bem como não haver correlação direta de valores, embora haja algumas cujas mercadorias e respectivo quantitativo é idêntico, como idêntico é, também, o valor da Nota Fiscal, **se excluído o valor correspondente ao IPI**, com o valor da Nota de Controle Interno, podendo-se deduzir quanto a este particular, que a diferença existente, neste caso(igual ao valor do IPI), corresponde ao desconto concedido ao cliente na venda sem emissão de Nota Fiscal, cuja venda, no seu todo, se dividia, então, em metade com Nota Fiscal e metade sem ela.

Constatado, através dos Movimentos de Caixa, na folha correspondente à C/C Plínio, de fls. 1031, 1111 e 1373, por



exemplo, que as vendas sem Nota Fiscal eram recebidas pela C/C em nome do Sr. Plínio, averiguou-se, então, sobre a forma de recebimento dos pagamentos das Notas Fiscais apresentadas.

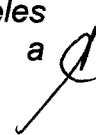
Através dos extratos bancários da empresa e respectivo Livro razão, apurou-se que a cada Nota Fiscal corresponde uma duplicata, a qual, descontada em determinado banco, teve o respectivo valor depositado na C/C da empresa, exemplos desse fato se encontram anexos de fls. 2417 a 2480.

Assim se verifica, por exemplo, com a Nota de Controle Interno no. 74, cópia anexa a fls. 740, para a qual foi apresentada a Nota Fiscal no. 57.900, cópia anexa a fls. 2020, observando-se o depósito de R\$ 5.184,09, correspondente àquela Nota de Controle Interno, na conta do Sr. Plínio, no dia 12/06/95, conforme extrato da C/C, anexo a fls. 1897, bem como depósito de RS 5.852,59, correspondente à citada Nota Fiscal, na C/C da empresa, na Caixa Econômica Federal, no dia 12/06/95, cópia do extrato, de fls. 2434. Ou seja, trata-se de vendas distintas, mesmo que de mercadorias, quantidades e cliente às vezes idênticos, como é o caso, mas com valores distintos recebidos em C/C também distintas, uma contábil e outra extra-contábil.

Como exemplificado no subitem anterior, o mesmo se verifica para as Notas de Controle Interno e Notas Fiscais relacionadas na tabelas a seguir, alí citadas a título amostral(segue tabela com número, valor, data do recebimento e fls. do processo de notas de controle interno e notas fiscais - fls 72)

Em face do demonstrado desconsideraram-se as Notas Fiscais apresentadas já que não guardam correspondência com tais vendas.

Os instrumentos de prova à disposição, e que ao processo se anexam, são por demais convincentes, tanto as Notas de Controle Interno, como os "Mapas" referindo outras Notas de Controle Interno, referem o que foi vendido, para quem, a que preço, em que data, na maioria dos casos, quais as condições de pagamento, a indicação de pago, a data da ordem de pagamento(OP) e a rubrica de quem controlava tal operação, o Contador; as cartas enviadas via fax para os adquirentes indicam o valor da operação, o vencimento das parcelas e a C/C extra-contábil em que devia ser depositado o pagamento; os Movimentos de Caixa, vários deles rubricados pelo contador, Sr. Plínio, como é o caso dos anexos a fls. 745, 869 e 1034, apresentam o movimento da C/C extra-contábil com os recebimentos e pagamentos do ai, ou seja, a origem e a aplicação dos recursos extra-contábeis, vários deles com cópia dos cheques emitidos no dia em anexo a



eles(Movimentos de caixa), como é o caso, por exemplo, das cópias de fls. 1078 a 1089, 1203 a 1208 e 1472; as Notas Fiscais que, como referido no item 5 acima e seus subitens, eram recebidas através das C/C da empresa.

Para melhor visualização, e apenas a título exemplificativo, demonstra-se no quadro a seguir, a integração e correspondência das provas citadas, para algumas Notas de Controle Interno, identificando a correspondente Carta e Movimento de Caixa, e a que folhas do processo se acha anexa.(segue quadro com número da nota de controle interno, carta e movimento de caixa e fls. respectivas do processo).

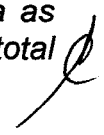
Note-se também que, no caso dos Mapas contendo Notas Fiscais e Notas de Controle Interno(NCI), estas, de número sempre inferior ao das Notas Fiscais, são sempre seguidas da expressão "PF", significando, ao que tudo indica, "Por Fora". Exemplo disto pode ser observado nos Mapas a fls. 275 a 280.

A fls. 2092, o Contador da empresa, Sr. Plínio, declara que parte dos recursos movimentados pela C/C acima citada, são da Maxiplast e, a fls. 1811 a 1848, encontram-se cópias de suas Declarações de Imposto de Renda onde se pode observar que os rendimentos nelas declarados, de fato, não comportam tantos recursos.

Em anexo a diversas cartas enviadas, via fax, indicando que o pagamento devia ser feito através da C/C do Sr. Plínio, encontra-se extrato do fax indicando o dia e o número do fax do cliente para quem foi remetido. O número do fax era anotado na carta. A título de exemplo, vejamos(segue quadro indicando carta, número do fax e fls. correspondentes do processo)

Conforme se pode observar no Quadro de Apuração de Vendas sem Nota Fiscal, anexo de fls. 2322 a 2343, no qual se indica a ocorrência dos pagamentos das Notas de Controle Interno(NCI) através da C/C do Sr. Plínio, nem todas elas têm essa informação. Cabe a esse respeito considerar que assim como não se achou o valor depositado correspondente a determinadas NCI nos extratos da C/C também neles há diversos valores depositados para os quais não se achou NCI de igual valor.

É de se considerar, ainda, que há recebimentos de mais de uma NCI de cada vez, através de um só depósito, como é o caso das NCI no. 3208 e 3215, cópias a fls. 206 e 210, com valor total de R\$ 412,50, para as quais se encontra depósito idêntico no dia 31/01/95, cópia do extrato a fls. 1883; da mesma foram, para as NCI no. 3221 e 3225, cópias anexas a fls. 213 e 215, no valor total



de R\$ 3.509,27, encontra-se depósito de igual valor no dia 16/02/95, cópia do extrato a fls. 1885; idem para as NCI no. 3263 e 3274, cópias anexas a fls. 235 a 240, no valor total de R\$ 1.651,23, para as quais se encontra depósito igual no dia 30/03/95, cópia do extrato a fls. 1889.

Acrescente-se, ainda, às considerações feitas no item anterior, que o somatório dos depósitos e vendas sem Nota Fiscal perfazem mês a mês o seguinte resultado:(segue-se quadro com mês, valor de depósito e valor de vendas sem nota fiscal).

Como se vê, os montantes são compatíveis, verificando-se vendas a maior que depósitos efetuados da ordem de 1,49% até o mês 06/94 e de 17,20% do mês 07/94 a 07/95, não podendo ser iguais porque os primeiros depósitos do período devem referir-se, se não só, pelo menos, também, aos períodos anteriores às primeiras NCI encontradas, e as últimas NCI consideradas devem ter sido recebidas em data posterior às dos últimos extratos apresentados pois, como se observa nas próprias NCI e dos Mapas, as condições de pagamento raramente são à vista, sendo feitos no mês ou meses seguintes ao da venda.

Da mesma forma, as NCI no. 3029, por exemplo, que também não apresenta depósito correspondente pela Relação anexa de fls. 2322 a 2343, está referida no Movimento de Caixa, a fls. 412, como tendo sido recebida pela C/C da empresa, no Banco Bamerindus; o mesmo se verifica para as NCI 3041, 3046 e 3042, referidas nos Movimentos de Caixa, a fls. 423, 439 e 447, respectivamente;

É de se considerar, também, o fato de que, nos meses 05/94 e 06/94, os valores a receber eram expressos em URV, como se pode observar dos Mapas, anexos de fls. 254 a 255, 268 a 269 e 278. Logo, o valor constante da NCI não é o mesmo do recebimento verificado no depósito.

Tais vendas sem Nota Fiscal, não eram todas feitas diretamente pela empresa, mas também por intermédio de vendedores/representantes comerciais, em outras cidades, como é o caso das NCI relacionadas nos Mapas, cópia anexa de fls. 259 a 261, e 263 a 264, que foram intermediadas pelos Sr. Álvaro e Sr. Mário, que têm como folha-rostos, anexas a fls. 258 e 262, a indicação de "Álvaro S/NF" e "Mário S/NF", respectivamente, ou seja, vendas sem Nota Fiscal, aos quais a empresa pagava comissões, conforme se pode observar através das anotações feitas em tais Mapas, comissões estas pagas através de depósito bancário, conforme correspondências anexas de fls. 2481 a 2487, e recibo de depósito, anexo a fls. 2482, anexas, umas e outro, somente a título de amostragem.



Observe-se que tais comissões pagas, não têm a retenção do respectivo Imposto de Renda na Fonte, exceção feita à constante a fls. 2487, a qual, como se observa, diz respeito a vendas feitas com emissão de Nota Fiscal. Procedimento lógico: se a venda era com Nota Fiscal, tinha a respectiva retenção; se não, não.

Como não apresentou prova da retenção devida, nem a DIRF referente ao ano-calendário de 1994, conforme solicitado pela Intimação no. 06/96, reintimada pelas de no. 15/96 e 19/96, esta anexa a fls. 3218, será objeto de Auto de Infração em processo à parte por falta da retenção devida.

DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS EXTRA-CONTÁBEIS

(descreve o fisco inúmeras operações da empresa e de sócios e diretores (compra de produtos, pagamento de combustíveis, pagamento de contas particulares de sócios e diretores, pagamentos de comissões, etc..) feitas com os recursos mantidos à margem da contabilidade)

ESCLARECIMENTOS FINAIS

Através da intimação no. 19/96, e Quadro de Apuração de Vendas sem Nota fiscal, a ela anexa, no processo, de fls. 2322 a 2343, solicitou-se da autuada seu pronunciamento quanto à compatibilização das Notas Fiscais apresentadas com as NCI. Reintimada a respondê-la, pela Intimação no. 36/96, anexa a fls. 2365, e, ainda, pela Intimação anexa a fls. 2488, não se pronunciou a respeito.

Embora se tenha, mais uma vez, questionado o contribuinte a respeito de sua afirmação, a de que os documentos citados no item 11, acima, pertenciam aos sócios, através da intimação no. 19/96, anexando-se a ela, a fls. 2344 e 2345, cópia do Movimento de Caixa, da Ordem de Fornecimento expedida pela autuada, do Recibo emitido pela Casa das Vedações, em nome da empresa, dando por pago o que foi fornecido em atendimento a dita Ordem de Fornecimento, e cópia do cheque de pagamento emitido pelo Sr. Plínio, a esse respeito também se calou, mesmo que reintimada, a fls. 2488.

Analisando, posteriormente à emissão da Intimação citado no item anterior, os documentos citados, verificou-se que a data de pagamento constante no Movimento de Caixa e do cheque, é anterior à constante do recibo, portanto, incoerente, já que improvável o pagamento antes do recebimento do produto. Apesar do equívoco cometido e da falta de resposta do autuado, pela qual

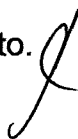
poderia, defendendo-se, apontá-lo, verifica-se entretanto, que tal pagamento pode-se referir a outras aquisições de mesmo valor anteriores a tal data de pagamento, como é o caso dos recibos com respectivas Ordens de Fornecimento, anexos a fls. 2367 e 2368, razão pela qual o atuado talvez tenha deixado de questionar, já que sabia da sua existência. Pela defesa de um denunciava-se em relação a vários outros.

Questionado, também, pelo item 2.1, da Intimação no. 19/96, a fls. 2319, sobre que explicação teria para o fato de: 1) nenhuma das Notas Fiscais apresentadas conter valor igual às correspondentes NCI apreendidas; 2) haver pagamentos distintos em C/C distintas, uma em nome do Contador e a outra em nome da Empresa, para NCIs e Notas Fiscais apresentadas, a esse respeito também se calou”.

De fls. 80 a 100 foram anexados quadro de apuração de venda sem nota.

Inconformada com a exigência fiscal, a empresa apresentou a peça impugnativa de fls. 2483 a 2506, na qual reproduz as descrições dos fatos constantes dos Autos de Infração, diz ser inconstitucional os artigo 43 e 44 da Lei número 8541/92, por criarem novas bases para o IRPJ e para o IRRF, não podendo a omissão de receita ser considerada renda, bem como que o procedimento adotado pelo fisco configura confisco, vedado pelo artigo 150 da Magna Carta, o que fica evidenciado pela proporção do crédito tributário. Aduz que os artigos 43 e 44 da Lei 8541/92 foram revogados pela Lei 9.249/95 e que os artigos primeiro, segundo e quarto da Lei 8846/94 são inválidos por afrontarem a Constituição.

Argumenta, ainda, a empresa, a nulidade do AI, por cerceamento do direito de defesa, já que não foram descritos os fatos que ensejaram o lançamento.



Na informação de fls. 2510, o fisco esclarece que, no AI de IPI, a autuada concordou com a base de cálculo, tendo solicitado parcelamento de todo o imposto correspondente, sendo que o IRRF foi integralmente pago.

Às fls. 2526/2531 foi acostada decisão relativa a processo do IPI em que foi mantida a exigência fiscal.

Em decisão prolatada às fls. 2532/2544, a autoridade julgadora de primeira instância manteve os lançamentos fiscais, argumentando, resumidamente, que:

a) não compete à autoridade administrativa apreciar a constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, por transbordar os limites de sua competência legal;

b) a aplicação da legislação tributária rege-se pelas normas estabelecidas nos arts. 105 e 106 do CTN, não havendo que se reportar ao Código Penal;

c) as medidas provisórias podem estabelecer penalidades e, apesar da MP 374/93 não ter sido convertida em lei no prazo legal, como o foi a MP 391/93, os atos praticados na sua vigência foram legitimados pela Lei 8846/94, o que não foi negado pelo Poder Judiciário;

d) a aplicação de penalidade não está adstrita à limitação constitucional contida no art. 150, III, b, da CF;

e) apurada a omissão de receita e a não emissão do competente documento fiscal na venda de mercadorias, ocorre a infração prevista nos arts.



segundo e terceiro da Lei 8946/94, já que perfeitamente identificados os valores omitidos, constantes de notas de controle interno;

f) que o momento de aplicação da penalidade está claramente determinado na lei, qual seja, **à partir do momento da efetivação da operação de venda de mercadoria;**

g) não ocorreu cerceamento do direito de defesa, eis que o Relatório de Atividade Fiscal, integrante do AI, informa de maneira detalhada as infrações apuradas;

h) no AI do IPI, a autuada contestou apenas a penalidade majorada de 300%, reconhecendo a dívida, através pedido de parcelamento;

i) a empresa deliberadamente vinha omitindo receita, mantendo conta bancária paralela em nome de seu contador para movimentação de numerário à margem dos controles fiscais e contábeis;

j) a alíquota do IRRF foi majorada para 35%, a partir de primeiro de janeiro de 1995, como estabelecido no art. 62 da Lei 8981, seguindo disposição da MP 812, de 30/12/94;

l) da mesma forma o disposto no art. terceiro da Lei 9064/95 foi originariamente editado na MP 492, de 05/05/94, sucessivamente reeditada;

m) as conclusões extraídas do lançamento matriz devem prevalecer em apreciação dos lançamentos decorrentes.

Após prolatada a decisão de primeira instância, a empresa apresentou 'IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR COM JUNTADA DE PROVAS DOCUMENTAIS'(fls. 2550/2613), aduzindo ser nulo o procedimento fiscal por ter sido constituído em desacordo com o artigo nono da Lei 8748/93, por não ter

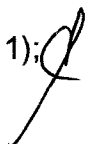


observado aos requisitos do artigo 10 e seus incisos do Decreto 70.235/72 e por inaplicáveis ao feitos os dispositivos legais tidos como infringidos. Complementa, argumentando que:

a) o Relatório de Atividade Fiscal de fls. 69 a 78, cujos valores, após devida correção monetária, foram também utilizados como base de cálculo de multa regulamentar, constando expressões como “por exemplo”, “na maioria dos casos”, não restando dúvidas de não estarem comprovados os fatos tidos pelo fisco como passíveis de tributação;

b) “ *valendo-se dos mesmo critérios utilizados pelos dignos autuantes, considerando ainda, estarem os documentos relacionados e anexados ao processo, “a título de exemplo”, serão citadas algumas notas fiscais de venda de produtos correspondentes às notas de controle, cujos valores foram indevidamente utilizados para a cobrança do imposto e penalidade isolada”(segue-se relação de NCI e NF com datas, números, valores e diferença);*

c) os valores de R\$ 12.036,93, R\$ 15.468,07 e R\$ 19.608,75, totalizando R\$ 47.113,75, correspondentes a vendas de produtos para ALLANA PLÁSTICOS(fls. 97) foram devidamente tributados face a existência das correspondentes notas fiscais, eis que, não foi observado pelo fisco, a emissão em 31/05/95, da nota fiscal 58139, no valor de R\$ 40.393,75, como complemento das demais anteriormente emitidas, sob nos. 57745, 57739, 57823, 57837 e 57838, de 05/04/95, 04/05/95, 09/05/95, 10/05/95 e 10/05/95, nos valores de R\$ 1.232,00, R\$ 560,00, R\$ 2.800,00, R\$ 1.344,00 e R\$ 784,00, respectivamente, perfazendo o total de R\$ 47.113,75, ficando devidamente comprovado a irrealidade dos lançamentos(DOC 1);



d) valores tidos como originários de vendas sem emissão de notas fiscais para a empresa SÓ FRANGO não se enquadram nos critérios adotados pelo fisco, eis que referem-se a cobrança de encargos financeiros, devidamente contabilizados, e não venda de mercadorias, em que pesem constarem de notas de controle interno, ficando definitivamente comprovado que referido documento não se prestava tão somente para venda de produtos sem nota fiscal:

d.1) valores imputados em 05/12/94, 06/12/94 e 07/12/94, totalizando R\$ 11.979,10, cuja importância encontra-se devidamente contabilizada a título de juros devidos pela citada empresa, em 17/01/95(50%), conforme fichas de razão, livro diário e conta corrente bancária(DOC 02);

d.2) R\$ 7.450,22, de 14/01/95, devidamente contabilizado em 03/02/95 e 23/02/95, nos valores de R\$ 3.725,13 e R\$ 3.725,13, respectivamente(DOC 02);

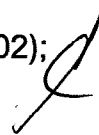
d.3) R\$ 6.082,06, de 18/02/95, contabilizados em 13/03/95 e 31/03/95, nos valores de R\$ 3.043,24, respectivamente(DOC 02);

d.4) R\$ 5.882,72, de 15/03/95, contabilizados em 06/04/95 e 25/04/95, nos valores de R\$ 2.935,46, respectivamente(DOC 02);

d.5) R\$ 6.647,71, de 12/06/95, contabilizados em 03/07/95, nos valores de R\$ 3.321,08(DOC 02);

d.6) R\$ 5.676,82, de 04/07/95, contabilizados em 14/08/95, nos valores de R\$ 2.838,43(DOC 02);

d.7) R\$ 6.614,55, de 08/04/95, contabilizados em 03/05/95 e 19/05/95, nos valores de R\$ 3.311,55 respectivamente (DOC 02);



d.8) R\$ 5.695,79, de 16/05/95, contabilizados em 06/06/95 e 27/06/95, nos valores de R\$ 2.846,14 respectivamente(DOC 02).

e) a penalidade de 300% buscou punir em ato flagrante com rigor da pena pecuniária a não emissão de documento fiscal no ato da operação.

Em 02 de maio de 1997, a empresa apresentou o recurso voluntário de fls.2621/2646, lido em plenário.

A Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões às fls. 2753.

É o relatório.



VOTO

CONSELHEIRO, JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, RELATOR

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

Na peça recursal, a recorrente afirma que *“em momento algum negou-se a existência do “relatório”, alegando cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que “ contrariamente ao contido em termos dos autos, bem como da r. decisão; às fls. 69 a 78(relatório fiscal), não constam os métodos e/ou meios utilizados pelo fisco para apuração dos valores considerados como **omissão de receitas** relacionadas às fls. 05, da mesma forma que os valores tidos como base de cálculo para lançamento da multa de trezentos por cento, sobre o valor do bem objeto da operação, relacionados na folha 06, não conferem com os constantes dos citados Quadros de Apuração de folhas 79 a 89”*.

No curso da ação fiscal, a recorrente foi intimada diversas vezes a apresentar as notas fiscais correspondentes a inúmeras Notas de Controle Interno, bem como compatizá-las, ou seja, demonstrar a vinculação entre as Notas de Controles Interno e as Notas Fiscais emitidas.

O fisco elaborou Quadro de Apuração de Vendas Sem Nota Fiscal(fl. 2312/2333), relacionando Notas de Controle Interno e Notas Fiscais apresentadas pela recorrente e demonstrando:

a) notas de controle interno, cujos valores foram depositados em C/C do Contador Plínio, cujas correspondentes notas fiscais apresentadas pela empresa tiveram seus valores depositados em conta bancária da pessoa jurídica;



b) notas de controle interno, cujos valores não foram depositados na C/C do Sr. Plínio, cujas correspondentes notas fiscais apresentadas pela empresa tiveram os valores depositados em sua conta bancária;

c) notas de controle interno cujas correspondentes notas fiscais não apresentam depósito bancário algum;

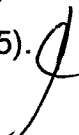
d) notas de controle interno que apresentam depósitos bancários na C/C do Sr. Plínio, mas cujas correspondentes notas fiscais não apresentam depósito bancário na C/C da pessoa jurídica;

e) notas de controle interno, sem depósito bancário algum e sem apresentação da correspondente nota fiscal.

No Relatório da Atividade Fiscal de fls. 69 a 79, do qual a recorrente teve ciência e que teve grande parte transcrito no relatório que foi lido em Plenário, após demonstrar e exemplificar (fls. 72) que algumas Notas de Controle Interno tiveram seus valores depositados em conta corrente do Sr. Plínio e as Notas Fiscais que seriam correspondentes foram devidamente depositadas em conta corrente da empresa e concluir acertadamente que as mesmas não guardavam correlação entre si, afirma no item 5.4: *“em face do demonstrado desconsideraram-se as Notas Fiscais apresentadas já que não guardam correspondência com tais vendas”*.

É fácil concluir que o fisco, deste modo, considerou omissão de receitas os valores pertinentes a **todas as Notas de Controle Interno** relacionadas nos quadros de folhas 80 a 100.

Ora, somando-se mês a mês, os valores constantes de referidos quadros, chega-se aos montantes dos valores tributáveis relacionados no Auto de Infração (fls. 05).



Por outro lado, aplicando-se o percentual de 300%(trezentos por cento) sobre os valores apontados no AI(fl.s.05), apura-se o montante da multa em cada um dos meses relacionados no AI(fl.s. 06).

Se a recorrente teve conhecimento do Relatório Fiscal e dos Quadros de Apuração de Vendas Sem Nota Fiscal, não vejo como possa acatar a tese de cerceamento do direito de defesa: os fundamentos da autuação e a quantificação da matéria tributável estão perfeitamente delineados na peça vestibular.

Também não vejo qualquer vício que possa macular a formalização do AI, por inobservância ao artigo nono do Decreto número 70.235/73, já que referido dispositivo fala em formalização em autos de infração distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade quando não existe qualquer vinculação entre êles, ou seja, tratando-se de penalidade pertinente ao imposto de renda foge à lógica exigir-se lavraturas de autos distintos, contrariando totalmente ao sentido de celeridade e praticidade que deve nortear o processo administrativo fiscal.

Ademais, é bom salientar que os fatos estão devidamente descritos no Relatório Fiscal, não ensejando, assim, qualquer cerceamento do direito de defesa, nem amoldando-se ao disposto no artigo 59 do Decreto 70.235/72.

A omissão de receitas claramente reflete a existência de renda que deixou de ser submetida ao crivo do tributo, sendo perfeitamente aplicáveis os artigos 43 e 44 da Lei número 8.541/92 que guardam conformidade com o Código Tributário Nacional.

no dia em que
→ Do mesmo modo, possíveis imperfeições no enquadramento legal não ensejam a nulidade do Auto de Infração, mormente quando os fatos estão devidamente descritos de forma a propiciar - como de fato propiciou - ampla discussão da matéria por parte da recorrente.

É bom acentuar que, já no curso da ação fiscal, a recorrente tomou conhecimento do trabalho desenvolvido pelo fisco, inclusive, deixando de atender a diversas intimações que lhe foram feitas.

No que pertine à apreciação de constitucionalidade de lei nesta esfera administrativa, segundo penso, configura invasão indevida na área de competência exclusiva do Poder Judiciário: a própria Constituição Federal elegeu o Supremo Tribunal Federal como último e derradeiro guardião, atribuindo-lhe a competência exclusiva para apreciação de tal matéria.

Relativamente à multa prevista no artigo terceiro da Lei número 8.846/94, permito-me transcrever parte do Voto do Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, no julgamento do recurso número 110.784:

“Urge destacar os seguintes pontos:

*1) **momento da venda;***

*2) **documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo,** para efeito da legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza;*

para que se possa melhor compreender o sentido e o alcance da lei sob exame.

O momento da venda, como a recorrente já havia alertado, com recurso a ensinamentos de Plácido e Silva, em sua consagrada obra Vocabulário Jurídico, Forente, vol III, pág. 204, pode ser instantâneo ou não, tudo dependendo da forma em que a operação se realize.

Vale a pena reproduzir, aqui, aqueles ensinamentos:

*“**MOMENTO.** Derivado do latim **momentum**, de **movimentum**, de **movere**(mover, pôr em movimento), na linguagem técnica do Direito, quer exprimir o espaço de tempo, em que se executa um ato, ocorreu um fato ou que se cumpre uma obrigação.*

E, assim, compreende todo o tempo, que se levou ou que se fez preciso para a execução do ato ou para a realização do fato.



Nesse sentido, portanto, momento não tem medida exata: pode ser mais ou menos dilatado, como pode representar-se num breve instante.

Revela-se, às vezes, em sentido equivalente a ocasião, que é o tempo, em que certo fato vai ocorrer ou já ocorreu.”

*Assim, se a operação é simples como a compra de um artigo, cuja saída do produto se faz através do próprio comprador, ou o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, etc. o **momento da efetivação da operação** é **instantâneo**, e a falta de emissão da nota fiscal enseja a aplicação da multa em referência.*

Em outros casos em que a operação de compra e venda demanda outras providências para se completar, como na venda de um produto que, pelas suas condições de volume e peso, não é entregue no instante da realização da compra e venda mercantil, porque embora a compra e venda esteja perfeita e acabada, como contrato consensual, para que ele seja cumprido é necessária a transferência do domínio o que se faz com a entrega da mercadoria. O contrato de compra e venda mercantil não é de natureza real, é obrigacional, isto é, a entrega da coisa é uma obrigação do vendedor, com ensina Fran Martins em Contratos e Obrigações Comerciais, Editora Forense, oitava edição, págs. 184 e segs. E, para entregá-la, dará saída ao produto, incorrendo na obrigação de emitir a nota fiscal, antes de iniciada essa saída. A emissão de nota fiscal não é elemento constitutivo da compra e venda, seja ela mercantil ou civil, embora necessária para o cumprimento da obrigação do vendedor.

Recorde-se que o contrato de compra-e-venda mercantil é perfeito e acabado, logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem o consentimento da outra, ainda que a coisa não se ache entregue nem o preço pago(Código Comercial Brasileiro, art. 191). Logo que a venda é perfeita(art. 191), o vendedor fica obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida no prazo, e pelo modo estipulado no contrato, pena de responder pelas perdas e danos que da sua falta resultarem(cód. cit. art. 197).

Por outro lado, a prova do contrato mercantil se faz por qualquer das formas previstas no art. 122, do mencionado Código, dentre elas por escritos particulares.

D'onde se conclui que a nota fiscal pode servir de prova de um contrato mercantil, mas não é forma de prova exclusiva de sua ocorrência, e muito menos é essencial à sua validade.



Por outro lado, esse contrato pode ter a denominação que as partes quiserem, como, no caso concreto, o denominado PLANO DE VENDAS(PVS) e a NOTA DE ENTREGA (NE), em que todos os elementos essenciais à compra e venda mercantil estão presentes, e além disso recibo do preço ou de parte dele. A essência prevalece sobre a designação.

A nota fiscal, como o próprio nome diz, é um documento de natureza fiscal, que, obrigatoriamente, deverá ser emitido na saída da mercadoria e deverá acompanhá-la até o seu destino.

O Convênio SINIEF(SISTEMA NACIONAL INTEGRADO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS, S/No., de 15/12/70, in Suplemento ao D.O.U. de 18/02/71, Seção I, Parte I) dispõe, em seu artigo 20, "in verbis":

Art. 20 - A nota fiscal será emitida:

I- Antes de iniciada a saída das mercadorias;

II - No momento do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, em restaurantes, bares, café e estabelecimentos similares;

III - Antes da tradição real ou simbólica das mercadorias:

..... omissis

Daí, já se pode concluir que o momento da efetivação da operação de venda de mercadorias se ultima com o início da saída dela.

Na realidade, a exigência de emissão de nota fiscal como instrumento de controle do imposto de renda é elemento estranho à sua sistemática. Foi introduzido pela lei sob exame como um esforço de se combater a sonegação desse tributo e de contribuições através de imposição de multa(art. 2o.), draconiana, diga-se de passagem, e autorizar a tributação com base em novas formas de presunção de omissão de receitas se, além de falta da referida nota, não for emitido recibo ou documento equivalente, e não se puder determinar a operação ou operações em que houve a omissão(arts. 6o. e 9o).

E isso porque, mesmo que não tenha havido emissão de nota fiscal, pode ter havido emissão de outro documento que sirva para a escrituração da receita e determinação do fato gerador do imposto de renda(art. 43 do CTN), que não se confunde com o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados(IPI) ou do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços(ICMS), que



pressupõe, necessariamente, a saída de mercadoria ou a prestação de serviços sem emissão de nota fiscal ou documento equivalente.

O legislador transplantou exigência de documentário fiscal próprio do IPI e do ICMS, para o Imposto de Renda, de modo que não se pode aplicar esse tratamento sem ter em linha de conta a especificidade desse imposto(IR.).

*Entendo que a interpretação correta do dispositivo em comento é que a lei, ao utilizar a expressão **momento da efetivação da operação**, quis adotar uma terminologia abrangente das hipóteses contidas no art. 20 do Convênio SINIEF.*

Em outras palavras e com maior concreção, a fiscalização somente poderá aplicar a multa de 300%(trezentos por cento), de que trata o art. 3o. da Lei no. 8.846, de 21/01/94, quando surpreender o contribuinte infringindo uma das hipóteses de que trata o art. 20 do SINIEF.

O Critério adotado na autuação relativa a este processo é descabido, porque objetiva por forma indireta, levar à presunção de que o contribuinte deixou de contabilizar receitas, naquele dia ou em qualquer outro, procedimento previsto no art. 6o. da mencionada lei.

Trata-se de norma penal tributária para cuja aplicação requer-se a perfeita caracterização do fato nela previsto.

Pode servir para eventual lançamento do tributo e da multa de ofício, se devidamente investigado o indício que representa.

Note-se que a mesma lei, nos artigos seguintes, prevê hipóteses de arbitramento da receita do contribuinte e de sua renda presumida, mas para lançar imposto e contribuições; não para aplicar a multa do art. 3o.

O art. 6o. da Lei no.8.846/94 está assim redigido:

“Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário de vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações”(grifei).

Pode-se afirmar que a omissão da nota fiscal ou documento equivalente no momento da efetivação das operações, na forma



prevista no art. 20 do SINIEF, enseja a presunção relativa de omissão de receitas(art. 2o. da Lei 8.846/94) e a aplicação da multa de 300%(art. 3o., da mesma lei), mas a prova indireta, presuntiva, prevista no art. 6o.(retrotranscrito) à de lançamento de ofício referida no art. 4o. da Lei no. 8.218, de 29/08/91.

Mais porque, na prova indireta de que tratam os arts. 6o. e 9o. da Lei no. 8.846/94, não se determina qual a operação que ensejou a falta de emissão de nota fiscal ou documento equivalente, tipo estabelecido na norma penal administrativa(art. 2o.), identificação essa indispensável para determinação da base de cálculo da penalidade, consoante os precisos termos do art. 4o. da supracitada lei. E sem base de cálculo não há multa.

Diferentemente, identificada a operação sem o documentário exigido, aplica-se a multa de 300% e despreza-se a do art. 4o. da Lei no. 8.218/91, consoante dispõe expressamente o par. ún. do mencionado art. 3o.

Essas multas se excluem mutuamente.

Ter mais dinheiro em Caixa do que o escriturado é muito pouco para justificar a aplicação da pena. É apenas um indício a ser investigado. É ponto de partida e não ponto de chegada.

A se desprezar o fator saída da mercadoria sem documento fiscal ou nas outras hipóteses do art. 20 do SINIEF, como essencial à tipificação do ilícito, toda vez que a fiscalização detectar saldo de caixa maior do que a soma dos valores constantes dos referidos documentários(e dos tíquetes de Caixa) emitidos no dia, terá lugar a aplicação da referida penalidade, em flagrante desrespeito ao princípio da reserva legal que domina o direito tributário.

No caso concreto, adotou-se a presunção autorizada no art. 6o., com base no procedimento alí previsto(prova indireta) para aplicar a multa do art. 3o., o que não é lícito.

Em resumo: A multa prevista no art. 3o. da Lei no. 8.846, de 21 de janeiro de 1994, não pode ser aplicada presuntivamente, através de prova indireta, sendo essencial a perfeita tipificação da hipótese prevista em lei, o que requer a prova direta da saída da mercadoria ou da prestação do serviço, sem emissão da nota fiscal ou documento equivalente."

Considerando, pois, que a penalidade de 300%(trezentos por cento) somente deve ser aplicada quando o fisco surpreender o contribuinte infringindo uma das hipóteses de que trata o artigo 20 do SINIEF, como bem



acentuou o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, o que adoto no presente voto, descabe sua cominação na hipótese dos autos, tendo em vista que o procedimento fiscal ocorreu meses após aos “momentos” arrolados nos incisos I a III do referido artigo.

No mérito, é preciso ter em conta que:

a) durante a ação fiscal, a recorrente foi intimada por diversas vezes a apresentar documentos e prestar esclarecimentos;

b) o fisco elaborou quadros, relacionando notas de controle interno, solicitando à recorrente que apresentasse as notas fiscais pertinentes, relacionando-as com as NCI;

c) a recorrente limitou-se a apresentar diversas notas fiscais;

d) o fisco apurou que diversos valores relativos a notas de controle interno estavam depositados em C/C do Contador, Sr. Plínio, como, também, que na aludida C/C haviam sido debitados diversos pagamentos pertinentes à empresa e a seus sócios;

e) o fisco elaborou quadro, relacionando as NCI e as Notas Fiscais apresentadas pela empresa, com seus números, datas, valores, além das datas em que foram depositados os valores na C/C do Sr. Plínio.

A análise dos quadros anexados às fls. 80/100, conduz às seguintes conclusões:

a) para diversas notas de controle interno, cujos valores foram depositados na C/C do Sr. Plínio e não contabilizados na escrituração da empresa, a recorrente apresentou notas fiscais cujos valores foram depositados em C/C da pessoa jurídica, ou seja, parte da venda das mercadorias deixou de ser apropriada como receita tributável - aquelas relativas às notas de controle interno;

b) para diversas notas de controle interno não foram apresentadas notas fiscais, mas, também, não foram indicados depósitos bancários na C/C do Sr.

Plínio;



c) para diversas notas de controle interno não foram relacionados depósitos bancários na C/C do Sr. Plínio, mas apresentadas notas fiscais com depósitos na C/C da empresa.

A julgar pelo exposto no item 5.4 do RELATÓRIO DE ATIVIDADE FISCAL (fls. 73), *“em face do demonstrado desconsideraram-se as Notas Fiscais apresentadas já que não guardam correspondência com tais vendas”*, o autuante considerou os valores de todas as NCIs como receitas omitidas, o que, segundo penso, não se coaduna com os quadros por êle elaborados, eis que:

a) diversas notas de controle interno, para as quais não foram apontados depósitos bancários na conta do Sr. Plínio, apresentam notas fiscais, com depósitos na conta da empresa;

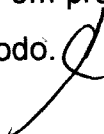
b) diversas outras notas de controle interno não apresentam depósito na conta do Sr. Plínio e nem têm notas fiscais correspondentes;

c) na fase recursal, a recorrente apresentou notas fiscais 57.739/745, 57823, 57837/8 e 58.139, da ALLANA PLÁSTICOS que, somadas perfazem o mesmo valor das NCIs 62, 66 e 68.

Ora, se os quadros apresentados dão suporte à tributação pretendida é lógico e imprescindível que, a cada valor glosado, o fisco aponte o motivo de sua inclusão na base de cálculo.

Segundo penso, a omissão de receita está devidamente comprovada para aqueles valores que tiveram depósitos na conta corrente paralela (valores das NCIs) e cujos valores das notas fiscais foram depositados na conta corrente da empresa.

Para os demais valores, entendo que não ficou suficientemente demonstrado nos quadros apresentados os fatos que justificariam a tributação, não se podendo admitir exigência fiscal calcada apenas em pressuposto de que aquilo que ocorreu para uma parcela deve ocorrer para o todo.



Deste modo, entendo estar sobejamente demonstrado no quadro apresentado, a existência de vendas sem emissão de nota fiscal e sem a respectiva apropriação das receitas, dos seguintes valores:

Mes/ano	Notas	Valor
Dez/93	1952(2)	3.288.393,92
Jan/94	1971,1972,1976,1978, 1981, 1983,1984,1987, 1994, 2008	8.358.855,39
Fev/94	1999, 2001/3,2006/7, 2013/14	5.880.010,25
Mar/94	2018/19, 2033, 2035/36	16.738.376,32
Abr/94	2041/43, 2056/58	12.725.631,05
Mai/94	NIHIL
Jun/94	NIHIL
Jul/94	3011/16, 3026/27, 3032/34, 3036/37	35.340,73
Ago/94	3053, 3057/59, 3068/69	10.997,99
Set/94	3073, 3078/80, 3084, 3086, 3088/89, 3091, 3094	18.571,31
Out/94	3082, 3087, 3095, 3098/99, 3103, 3112/13, 3118, 3126, 3132/34	16.945,42
Nov/94	3124/25, 3129,3139, 3141, 3143, 3145/47, 3153/54, 3158/59, 3164/65, 3167/68	31.210,65
Dez/94	3176/77, 3179, 3189/90, 3192/95, 3200/1, 3203, 3203, 3209/10	25.080, 56
Jan/95	3216, 3220, 3224, 3234/5, 3238, 3241, 3245	15.946,97
Fev/95	3249/51, 3254, 3257/59, 3262, 3264/66, 3269/73	54.725,33
Mar/95	3277/80, 3283/88, 3291/93, 3295, 2, 4, 6/10	33.667,13
Abr/95	18, 21, 29, 35, 36, 41/45, 48, 52/53, 55/57	26.567,89
Mai/95	65, 74, 76, 81, 84, 85, 89, 95/7, 101	28.227,15
Jun/95	103, 106/8, 110, 114, 116, 120, 123, 126	22.112,41
Jul/95	NIHIL

Assim sendo, devem ser excluídas de tributação as importâncias de Cr\$ 6.617.798,61, Cr\$ 21.009.018,95, Cr\$ 14.648.661,72, Cr\$ 12.352.932,96, Cr\$ 69.821.528,17, Cr\$ 142.795.817,70, R\$ 10.169,07, R\$ 23.916,58, R\$ 22.499,73, R\$ 24.125,62, R\$ 29.692,71, R\$ 51.577,40, R\$ 43.170,17, R\$ 13.830,84, R\$ 32.176,88, R\$ 37.112,87, R\$ 90.240,32, R\$ 34.654,68 e R\$ 35.238,66, respectivamente, nos meses de janeiro de 1994 a julho de 1995.

Os procedimentos decorrentes, por apresentarem o mesmo suporte fático daquele relativo ao Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, devem lograr idênticas decisões, ou seja, devem ter as matérias tributáveis ajustadas, segundo o decidido no processo principal.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir de tributação as parcelas acima mencionadas, cancelando-se a multa de 300%(trezentos por centos), por inaplicável à espécie, ajustado-se as exigências decorrentes ao que foi decidido relativamente ao IRPJ(IRF, CSF, PIS, COFINS).

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de Dezembro de 1997.


JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO