



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 28 de junho de 1989

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.888

Recurso nº RP/105-0.105

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrid 5a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ALHEIROS & LEAL LTDA.

IRPJ - PENALIDADES - INFRAÇÕES ÀS NOR-
MAS RELATIVAS À FISCALIZAÇÃO E AOS LI-
VROS FISCAIS - MICROEMPRESA - APLICA-
ÇÃO DO ART. 38 DA LEI Nº 7.450/85.

Para que se aplique a multa prevista no art. 38 da Lei nº 7.450/85 é necessário que a omissão de receitas se baseie no fato de o contribuinte ter omitido registro contábil de receitas, ou ter registrado custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou ter praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente. No caso, o fisco exigiu a multa porque teria apurado omissão de receitas em razão de a empresa não ter preenchido nota fiscal de entrada relativa a carros estacionados em seu pátio que, segundo a interessada, não lhe pertenciam, pois esses veículos eram negociados mediante contrato de simples agenciamento. Na verdade, não se provou que tivesse havido omissão de receitas que se enquadrasse em qualquer das hipóteses contempladas pela lei.

Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

V.V

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integarr o presente julgado.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais

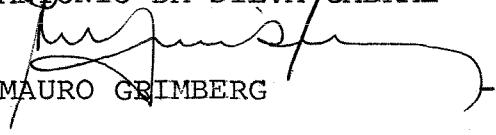
Sala das Sessões (DF), em 28 de junho de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR


MAURO GRIMBERG

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALTER CHAVES ROSAS, MARIAM SEIF, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, BENDIC TO ONOFRE EVANGELISTA, GERALDO VIEIRA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.888

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA : 5a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ALHEIROS & LEAL LTDA.

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional contra a decisão prolatada pela 5a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 92.422, objeto do Acórdão nº 105-2.687, fundamentando-se no art.3º, inciso I, do Decreto nº 83.304/79.

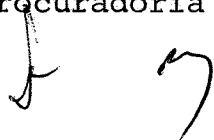
Tratava-se de aplicação da multa prevista no art. 38 da Lei nº 7.450/85, segundo o qual, verificando a autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou, ainda, que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício correspondente, ficará sujeito a determinada multa.

Entendeu a Câmara recorrida que este dispositivo não se aplica ao caso, estando a ementa do aresto assim redigida:

"OMISSÃO DE RECEITA - Multa apurada no decorrer do ano-base - Impossível a aplicação de penalidade constante do art. 38 da Lei nº 7.450/85, no caso de microempresa em que a receita considerada como omitida somada à declarada não ultrapassa o limite legal."

Decidiu o Colegiado, por maioria de votos, que seria inaplicável a penalidade em questão na microempresa que, mesmo somando a receita omitida à declarada, não auferisse rendimentos superiores ao limite previsto para sua isenção.

A Procuradoria invocou trecho do voto vencido, no qual se disse:



Acórdão nº CSRF/01-0.888

"É irrelevante, no caso, ser, ou não, devido o imposto no exercício correspondente ao ano-base da infração cometida. O que se exige, na hipótese, é multa. É sanção aplicável em face do cometimento de uma irregularidade da pessoa jurídica.

Assim não fosse, jamais se poderia aplicar a uma micro-empresa o disposto no § 3º do artigo 38 referido, a não ser que fosse admissível a lavratura de um Auto da ocorrência, para se aguardar o fim do ano-base, quando, apurado o montante da receita bruta, e verificado que ela teria ultrapassado o limite estabelecido em lei, seria concluída a ação fiscal pela aplicação da multa.

A hipótese não tem sentido porque, como já se viu, a multa não está condicionada à existência de tributo a pagar, mas à prática de uma irregularidade específica.

A alegação da recorrente de que é uma microempresa não lhe favorece. A circunstância de ser uma pessoa jurídica no gozo de uma isenção não exclui sua responsabilidade pela irregularidade cometida. Senão, essa exclusão da responsabilidade teria que ser estendida a toda e qualquer empresa que, ao final do ano-base viesse a provar que da omissão de um registro de receitas não resultasse redução ou exclusão de imposto."

Às fls. 61 encontra-se o despacho do Presidente da Câmara recorrida acolhendo o recurso especial.

O sujeito passivo apresentou as contra-razões de fls. 66/69, conforme se passa a resumir.

Em primeiro lugar, reportou-se ao que já dissera por ocasião da impugnação, no sentido de que não cabia a própria infração de omissão de receitas porque a fiscalização se baseara no fato de em seu pátio estarem estacionados vários carros, sem levar em consideração que esses veículos eram de propriedade de terceiros e que os documentos de propriedade destes encontravam-se em poder dos verdadeiros proprietários, sendo que estes só forneciam a documentação quando os veículos eram vendidos. A vendedora ficava de posse, apenas, dos contratos de agenciamento. O fiscal autuante apenas anotou os números das placas e os tipos dos veículos encontrados no estabelecimento autuado.

7. d

Lembra que o autuante solicitou verbalmente os livros fiscais e documentação dos veículos, sem atentar para o fato de que as microempresas não estão adstritas à escrituração. Nota, outrossim, que no texto do voto vencido está a afirmação de que os contratos não têm valor jurídico para efeito de provas contra terceiros porque não foram registrados no Cartório de Títulos e Documentos. A legislação estadual, no entanto, não exige esta espécie de autenticação. Em resumo, finaliza:

a) se a multa foi aplicada em razão da falta de apresentação de livros comerciais e fiscais e documentos de propriedade, entende que enquanto não ficar comprovado o excedente ao limite da receita bruta de microempresa não existe cunho legal para aplicação de uma multa ou penalidade;

b) quanto à apresentação de documentos de propriedade, juntou ao processo os respectivos contratos de agenciamento;

c) o próprio Delegado da Receita Federal disse em sua decisão: "Considerando a dispensa dos livros escriturados, a microempresa deverá manter os documentos relativos aos seus atos negociais."

d) Enfim, em seu arquivo se acham todos os documentos contábeis e fiscais.

É o relatório.

7.

↓

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

O recurso da Procuradoria preenche os requisitos para sua apresentação.

O que está sendo objeto de discórdia encontra-se no voto do Relator designado, nos seguintes termos:

"A empresa autuada em sua peça impugnatória informou que mesmo considerando-se a receita em questão não seria atingido o limite legal para a configuração da exigência de recolhimento do imposto de renda.

Tal afirmativa não foi diligenciada e/ou contestada pelos agentes da fiscalização, o que, em síntese, a reveste de veracidade.

Assim cabe examinar a questão de aplicação da penalidade, para uma empresa que, face à sua sistemática especial e, ainda, face às suas receitas auferidas, encontra-se afastada da incidência do Imposto de Renda.

Nesta linha de raciocínio sou de entendimento que, na ocorrência desta hipótese, impossível se torna a penalização."

Citou o Relator o Parecer Normativo CST nº 29, de 28.05.87, o qual analisando a hipótese na qual a receita omitida somada à declarada não ultrapassa o limite legal, afirmou, no item 5, o seguinte:

"Conforme já esclareceu o Parecer Normativo CST 19/87, a ocorrência desta situação não ensejará qualquer incidência tributária na pessoa jurídica, uma vez que o limite previsto para sua isenção foi excedido."

A maioria vencedora criou, no meu entender, o que os filósofos costumam chamar de "falso problema", pois a Câmara suscitou questão que não tem razão de ser. Leia-se, mais uma vez, o que diz a ementa do acórdão recorrido:

7. 

"Impossível a aplicação de penalidade constante no artigo 38 da Lei nº 7.450/85, no caso de microempresa em que a receita considerada como omitida somada à declarada não ultrapassa o limite legal."

A maioria entendeu que só quando somadas a "receita declarada" e a "receita considerada omitida" e ultrapassado o limite legal é que haveria aplicação do art. 38.

Não se prestou a devida atenção à expressão "receita declarada", pois esta poderia ser entendida como:

a) a receita declarada no exercício anterior, mas neste caso tal hipótese seria inviável porque estaria o fiscal comparando a receita do exercício anterior com a receita do exercício da fiscalização e um dos princípios básicos de tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas é justamente o da independência dos exercícios. Logo, a hipótese é inviável;

b) se a expressão "receita declarada" se reportasse ao exercício da fiscalização também não se poderia aplicar o art. 38 da Lei nº 7.450/85, pois este dispositivo prevê ocorrência de infração durante o exercício, antes da apresentação da declaração de rendimentos e, portanto, seria impossível falar-se em "receita declarada", pois não houve declaração alguma.

Logo, a tese contida na ementa do acórdão recorrido é de execução impossível e por esta razão falei em "falso problema", sobretudo porque a empresa não atentara para o fato de sua receita declarada somada à receita omitida superar o limite legal.

Para maior clareza, transcrevo o que diz o art. 38, que deu nova redação ao art. 7º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77:

"§ 3º - Verificado pela autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer

7.

2

ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive na hipótese do § 1º, ficará sujeito a multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período-base de incidência do imposto."

A tipificação da infração é clara: trata-se de verificação pela autoridade fiscal antes do encerramento do período-base. O dispositivo, aliás foi enfático: ainda que não tenha terminado o período-base de incidência do imposto.

Repita-se: não há que se falar em "receita declarada", pois a infração é apurada no correr do ano-base, quando ainda não escoou o prazo para apresentação da declaração de rendimentos.

Outro equívoco do Relator que redigiu o voto vencedor foi ter-se apoiado no Parecer Normativo CST nº 29/87. Não atendeu para o fato de que este parecer se inicia com estas palavras:

"Objetiva-se dissipar dúvidas acerca da incidência do imposto de renda a que se submetem as pessoas jurídicas e as pessoas físicas dos respectivos sócios, se sociedade, ou do titular, se empresa individual, quando a apuração, em procedimento de ofício, de omissão de receitas em microempresas de que trata a Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984."

No caso presente, no entanto, não se trata de aplicação dessa lei, mas da Lei nº 7.450/84. Além do mais, o item 5 transcrito no voto tem por título: "A receita omitida somada à declarada não ultrapassa o limite legal". O capítulo se refere, pois, ao fato de já ter ocorrido o término do exercício e a empresa já ter declarado e, por fim, não se reporta a cobrança de multa, mas a cobrança de imposto e, ainda assim, nas pessoas físicas, o que é bem diverso do caso presente.

Conforme acentuado acima, o art. 38 da Lei nº 7.450/85 teve por fim modificar a redação do art. 7º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, no qual se dizia:

3.

"§ 1º - A falsificação, material ou ideológica, de escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber."

Ninguém melhor do que BULHÕES PEDREIRA para explicar o significado de tal dispositivo, conforme se encontra em seu livro "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas" (Justec - Ed., Rio, 1979, vol. 1, nº 133,02):

"As normas dos incisos 133.01 e 133.02 têm origem na experiência da fiscalização do imposto com os chamados "recibos ou notas frias" - designação sob a qual ficaram conhecidos os comprovantes falsos de custos ou despesas fornecidos aos contribuintes por sociedades que se tornaram notórias por essa prática, e cujas denominações foram relacionadas e distribuídas a todos os agentes fiscais.

No exercício da fiscalização, a verificação da existência de comprovantes fornecidos por essas sociedades tornou-se uma das primeiras tarefas dos agentes fiscais, mas em muitos casos o comprovante havia sido utilizado no período-base em curso, antes de terminada a ocorrência do fato gerador do imposto e, conseqüentemente, não havia produzido efeitos na determinação do imposto do contribuinte.

Essa situação levou à promulgação do DL nº 433/69, cujo artigo 3º dispôs que "a ação fiscal direta, externa e permanente, estender-se-á às operações realizadas pelo contribuinte, pessoas físicas ou jurídicas, no próprio ano em que se efetuar a fiscalização".

Não obstante esse dispositivo, o lançamento de multa com fundamento em documento falso usado na escrituração do exercício em curso, antes de completada a ocorrência do fato gerador, foi contestado como inconstitucional. Daí os preceitos do DL nº 1.598/77.

O inciso 133.01 ratifica a competência da autoridade tributária para proceder à fiscalização da escrituração do contribuinte durante o curso do período-base, ou antes do término da ocorrência do fato gerador, mas prevê a imposição de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, e não por inexatidão na declaração de obrigação principal que ainda não nasceu.

A multa do inciso 133.02 pune infração pelo descumprimento da obrigação acessória de veracidade

3.

Acórdão nº CSRF/01-0.888

na escrituração. Se o contribuinte falsifica a escrituração, comprovante ou demonstração financeira, com o objetivo de sonegar imposto, fica sujeito a multa, ainda que a obrigação principal não tenha nascido."

O dispositivo, portanto, foi previsto para possibilitar à fiscalização punir o contribuinte infrator que tenha sido apanhado cometendo a infração no curso do período-base e não, como acontece com as infrações em geral, quando o período-base já terminou. Por isso é que, conforme acentuou BULHÕES, não se cobra imposto, mas multa.

No caso em julgamento o Colegiado não foi feliz em expressar-se no sentido de que somente no caso de a receita declarada somada à receita considerada omitida ultrapassar o limite de isenção é que haveria penalização do contribuinte. Não se pode, porém, negar que os fatos em análise realmente não permitiam a aplicação da multa.

Em realidade, o art. 38 da Lei nº 7.450/85 previu três hipóteses:

- a) omissão de registro contábil total ou parcial de receita;
- b) registro de custos ou despesas cuja realização não se possa comprovar;
- c) prática de ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente.

O que a Câmara realmente pretendeu dizer foi que, no caso em análise nenhuma destas hipóteses se aplicava à recorrente, pois ela estava livre do dever de escrituração e mesmo que se quisesse ver o caso presente sob a ótica da letra "c" (prática de ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente) a recorrente não poderia ser punida, pois não ficou pro

3.

d

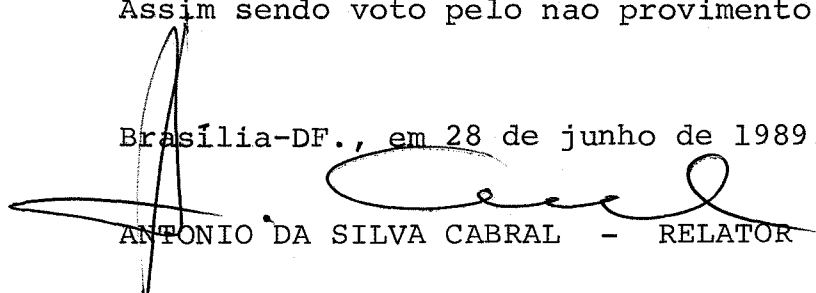
Acórdão nº CSRF/01-0.888

vado que o volume da omissão de receita seria de tal monta que faria com que ela ficasse obrigada a pagar imposto. É óbvio que a multa só se aplica para o caso de a fiscalização estar atuando numa empresa que terá imposto a pagar, já que só nesta hipótese se poderá falar em prática de ato tendente a reduzir imposto do exercício financeiro correspondente. No caso em julgamento, tratando-se de microempresa, que está isenta, não se pode, sem melhor aprofundamento da matéria, falar em redução do imposto do exercício financeiro correspondente, já que tais empresas, por princípio, são isentas.

Outra observação feita pela Câmara, mas não expressa com a devida clareza foi a de que o autuante se reportara a OMISSÃO DE RECEITAS. Ora, muito bem acentuou o Relator, a microempresa não está obrigada a manter escrituração contábil e, de outro lado, em momento algum o autuante se reportou a OMISSÃO DE REGISTRO CONTÁBIL TOTAL OU PARCIAL DE RECEITA. O que o autuante disse, isto sim, foi ter ocorrido omissão de receitas em razão de não emissão de nota fiscal de entrada. Ora, só isto não configura omissão de receitas para os efeitos do art. 38, como é óbvio.

Assim sendo voto pelo não provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 28 de junho de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR