



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CVF

Sessão de 22 outubro de 19 86

ACORDÃO Nº 101-76.869

Recurso n.º 90.635 - IRPJ - Exercício de 1985

Recorrente FRIGORÍFICO UMUARAMA S/A

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ (SP).

LANÇAMENTO DE VALORES DIFERENTES NAS DIVERSAS VIAS DE UMA MESMA NOTA - PRÁTICA REVELADORA DE FALSIDADE IDEOLÓGICA - SUJEIÇÃO À MULTA DE 50% DO VALOR OMITIDO, QUANDO APURADA NO DECORRER DO ANO-BASE - A prática de consignar valores diversos nas diversas vias de uma mesma nota configura falsidade ideológica. Quando detectada no decorrer do período-base, fica sujeita à multa de 50% do valor omitido, nos termos do art. 7º do Dec.-lei 1.598/77. Recurso que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso intesposto por FRIGORÍFICO UMUARAMA S/A:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1986.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN

- RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA

SESSÃO DE: 23 OUT 1986

FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10.805-003.368/85-26

RECURSO Nº: 90.635

ACÓRDÃO Nº: 101-76.869

RECORRENTE Nº: FRIGORÍFICO UMUARAMA S/A

R E L A T Ó R I O

O Auto de Infração acostado às fls. 253 assim descreve os fatos motivadores da ação fiscal:

"O contribuinte acima qualificado, no período-base em curso, (1985) meses de janeiro a outubro, deixou de registrar em sua escrita operações de venda de produtos, no valor de Cr\$ 15.469.584, apurados à vista das primeiras vias das notas fiscais apreendidas em estabelecimentos adquirentes, em confronto com as vias fixas dos talonários retidos, constatando-se a emissão de notas fiscais "calçadas", prática esta que vem a configurar, consequentemente, omissão de receita, restando caracterizado ilícito tributário de falsificação material e ideológica de sua escrituração e documentário pertinente, com o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do tributo devido, ou diferir o seu pagamento, tudo como consta dos termos, comprovantes e demonstrativos anexos, que passam a fazer parte integrante deste Auto de Infração".

Notificado da exigência em 27.11.85, o Contribuinte, após requerer e obter dilatação do prazo por 15 dias, apresentou impugnação em que argumentou que

"o estabelecimento autuado é filial de sociedade que possui sede no Estado do Paraná, não tendo sido, consequentemente examinada a escrituração fiscal, já que esta se

Acórdão nº 101-76.869

encontra, conforme a lei, concentrada na matriz. Ora, para aplicação da sanção prevista no art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 é imprescindível o exame da referida escrita, pois somente em face dela é que se poderá afirmar ter havido omissão de receita, já que é por seu intermédio que se apura o montante tributável. Por outro lado, se na contabilidade do contribuinte já houver sido corrigida a omissão, incabível a aplicação da sanção já que fica descaracterizado o ânimo da fraude bem como o ato não terá sido eficaz para eliminar ou reduzir o tributo devido;

o fato apontado na autuação fiscal não constitui fato tipo da pena prevista no citado art. 7º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, pois não alcança ele qualquer prática fraudulenta (simulação, ocultação da ocorrência do fato imponible, omissão de prática de providências impostas pela lei). Observe-se que tratando-se de norma de índole punitiva, há de se respeitar os princípios da tipicidade e estrita legalidade. Por outro lado, o contribuinte não mantém dupla escrituração, dupla contabilidade, nem talonários frios. Inexistem documentos verdadeiros e documentos falsos. A realização de vendas subfaturadas não é alcançado pela disposição mencionada. Tanto isto é verdade que a Lei nº 7.450/85 veio estabelecer novo tratamento à hipótese como a presente. Porém, não pode ela ser aplicada retroativamente;

ainda no tocante à tipicidade do fato, deve haver redução ou eliminação do imposto devido, com o que se o balanço anual do contribuinte acusar prejuízo não será possível a aplicação da punição. Igualmente ocorrerá se o tributo for corretamente calculado e pago. Isto porque em direito tributário não se pune a tentativa a não ser como antecipação da punição cabível sobre a infração consumada. Se esta incorreu, a tentativa fatalmente deverá ser entendida como inocente. Por outro lado, a punição da tentativa impediria nova punição em relação à infração definitiva, pela vedação absoluta, existente no direito punitivo, quanto ao bis in idem;

que, no mérito, o tipo infracional referido é de natureza subjetiva, vale dizer, levando o dolo necessariamente em conta para a sua punibilidade. No entanto, os atos relatados nos Autos de Infração não foram praticados intencionalmente pelo Requerente. Daí porque ter instaurado auditoria no estabelecimento de São Caetano do Sul, a fim de detectar a origem, a natureza, a extensão e principalmente a responsabilidade dos agentes realizadores dos fatos aludidos no auto, para promoção de medidas cabíveis contra seus perpetradores. Em razão deste fato, pede vênias para posteriormente apresentar novos esclarecimentos quanto à autoria e circunstâncias envolvendo os fatos apontados. Isto feito, res



Acórdão nº 101-76.869

tará demonstrada a ausência de propósito de redução ou eliminação do tributo, afastando-se a pretendida punibilidade com base no art. 7º do Dec.-lei nº 1.598/77;

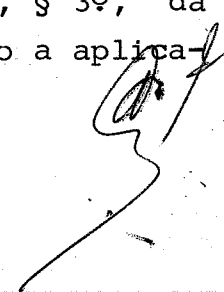
que reiterando seu pedido de produção de provas quanto aos fatos aludidos nos presentes autos, espera a decretação da improcedência da ação fiscal, por ser de justiça."

A Fiscalização, instada a se manifestar, apresentou in formação de fls. 269/271, anotando que ainda que se admitisse ' que o Autuando viesse a regularizar posteriormente ao lançamento de ofício a insuficiência de sua receita bruta, mediante procedimentos contábeis, junto à sua matriz, como alega, sem no entanto juntar qualquer documento comprobatório, o que resta claro e insofismável é a falsificação da via fixa da nota fiscal, a registrar valores não condizentes com a realidade da operação bem mais expressiva, somente consignada na primeira via.

De outra parte salientou que em 27.11.85, portando antes do término do período-base, verificou-se a ocorrência de falsidade material e documento de receita, adulterado para registrar valor inferior ao da operação, decorrendo daí uma consciente omissão de receita.

Ressaltou que o fato de o contribuinte proceder a correção contábil não teria o condão de afastar a penalidade aplicada, pois ficou demonstrada a adulteração material de valores das vias das notas fiscais de saídas ocorridas no período de janeiro a outubro de 1985.

Por outro lado, relevou que a redação do § 1º do art. 7º do Dec.-lei nº 1.598/77 é meridianamente clara ao estabelecer que o ato fraudulento de falsificação material do documento de venda se sujeita à pena prevista no § 3º do mesmo dispositivo legal, não sendo procedente a alegação de falta de tipicidade. Pretender-se que somente agora, com a redação do art. 38, § 3º, da Lei nº 7.450/85 é que o ato seria punível, não cabendo a aplica-



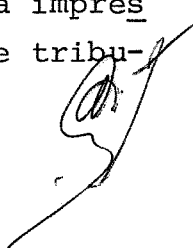
Acórdão nº 101-76.869

ção retroativa do referido diploma legal, não tem pertinência à espécie, já que a hipótese já vinha contemplada no Decreto-lei 1.598/77, como já demonstrado.

Rechaçou, ainda, a afirmação de que constitui temeridade a lavratura do auto de infração antes do término do período-base, enfatizando que aqui não se está exigindo tributo, estando a empresa liberada para apurá-lo convenientemente a declará-lo espontaneamente no prazo para a sua declaração do exercício de 1986. Entretanto, o que fez o fisco foi exigir multa cabível pela falsificação material verificada.

O Delegado da Receita Federal em Santo André-SP, manteve o auto de infração, por entender que a prática denominada "calçamento de notas" constitui fraude, implicando em falsidade material, passível de aplicação da penalidade prevista no art. 733 do RIR/80 (D.L. 1.598/77, art. 7º, §§ 1º e 3º). Acentuou que a empresa responde pelos atos praticados pelos seus prepostos, sendo irrelevante, para efeito de aplicação da sanção, a apuração de responsabilidades a ser feita na aludida auditoria. De outra parte, aduziu que a alegação de simples filial não pode ser aceita, pois notas fiscais são de emissão obrigatória pelo estabelecimento que vende e dá saída ao produto, e como foi visto, os valores inferiores da via fixa constaram no livro de registro de saída. Finalmente acentuou que embora a contabilidade na Matriz possa agora registrar os valores corretos para fins de pagamento do imposto, tal fato não tem repercussão no presente processo, que trata somente de punição pecuniária pela prática de ato dolo so punível nos termos do referido art. 733 do RIR/80.

Não se resignando, o Autuado interpôs recurso a este Conselho, em que a par de renovar os mesmos argumentos expostos na impugnação, destacando que para a configuração do tipo estabelecido no art. 7º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 seria imprescindível a ocorrência efetiva de redução ou eliminação de tribu-



Acórdão nº 101-76.869

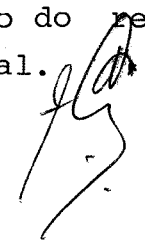
to, o que somente poderia ter sido apurado pela Fiscalização mediante o exame da escrita, que no caso da Requerente se localiza na Matriz, sediada em outro Estado, e que não foi averiguada na ação fiscal. Sustentou, com isso, que não tendo sido apurado, na contabilidade da empresa, redução ou eliminação de tributo, incabível a aplicação da penalidade prevista no citado dispositivo legal. De outro lado, asseverou que no caso de o Contribuinte experimentar resultado negativo no período-base ou mesmo registrar, antes do encerramento deste, os valores havidos como omitidos, não haveria incidência da aludida penalidade porque igualmente não se configuraria o fato tipo.

Enfatizou que não é possível a aplicação da multa se assentar em mera suposição, sem que se tenha verificado na escrituração do Autuado se realmente a omissão se verificou ou se a receita que se tem como omitida afinal não foi registrada para ser oferecida à tributação.

Por outro lado, ressaltou que não houve, no caso, falsificação da escrituração, de documentos ou de demonstrações financeiras, mas apenas adulteração, fato distinto da falsificação material ou ideológica. Portanto, até o advento da Lei 7.450/85, o fato era atípico, não sendo possível a aplicação da penalidade prevista para outras hipóteses, já que em se tratando de norma punitiva há de se observar o princípio da tipicidade e também o da estrita legalidade.

Com base nesses argumentos, pediu o provimento do recurso, para que se decrete a improcedência da ação fiscal.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

A Contribuinte interpôs seu apelo com guarda do prazo de 30 dias estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72. Tempestivo e manifestado nos moldes da lei, dele tomo conhecimento.

No mérito, apurou-se, no decorrer do ano-base de 1985, que a Autuada vinha praticando o que comumente é designado por "calçamento de notas". A defesa da Interessada não nega tal fato, mas alega que somente caberia à sanção aplicada após a verificação de que realmente houve redução ou exclusão de tributo, o que só pode ser feito mediante exame da escrita da Requerente que se encontra na Matriz, bem como pela apuração de que, no exercício de 1986, tal receita não foi oferecida à tributação. Nega, também, que o fato descrito no Auto constitui fato tipo. E discorre a respeito das conseqüências advinientes da punição da "tentativa" de redução ou exclusão do tributo.

A assertiva da Recorrente, de que a imposição da pena depende da efetiva redução ou exclusão do tributo, não procede. Com efeito, dispõe o § 1º do art. 7º do Decreto-lei 1.598/77:

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

Ora, da leitura atenta do referido dispositivo conclui-se que não exige a lei que a falsidade produza efetiva eliminação ou redução do imposto devido. Basta que tenha por objeto tal fim para que se configure o fato tipo.



Acórdão nº 101-76.869

Desta forma, se a falsidade apurada se agrega o objetivo de reduzir ou eliminar o imposto, o ato será punível independentemente do resultado.

Daí porque é de nenhuma necessidade o exame da escrita da Recorrente, nem a verificação e se foi positivo ou negativo o resultado apurado.

Conforme reiteradamente tem decidido o Primeiro Conselho de Contribuinte, a prática de "calçamento de notas" revela o evidente intuito de fraude, ensejando, em casos de lançamento de ofício, a multa de 150% prevista no art. 725, do RIR/80.

É que em tais casos patenteia-se a intenção dolosa do agente de, mediante falsificação, excluir ou diminuir o imposto devido.

Desta forma, o próprio fato de se lançar valores divergentes nas diversas vias de uma mesma nota fiscal revela, por si só, a existência de dolo.

Configura-se, desta forma, o fato tipo descrito como falsidade ideológica, conforme dispõe o art. 299 do Código Penal:

"Omitir, em documento público ou particular, declaração que deles deveria constar ou neles inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com intuito de prejudicar direito, criar obrigações ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante".

Houve no caso inserção em documento (nota fiscal) de declaração falsa ou diversa da que nele deveria constar com intuito de prejudicar direito ou, senão, alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

O direito a ser prejudicado é o direito de crédito da

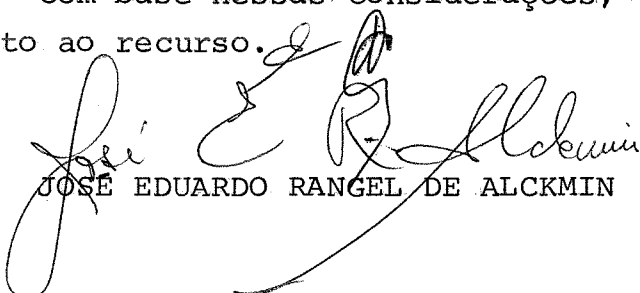


Acórdão nº 101-76.869

Fazenda Pública. A declaração diversa são os valores lançados a menor na última via da nota fiscal, fato este não contestado pela Recorrente. Desta forma, plenamente configurada a realização de fato típico.

De outra parte, ao contrário do que parece à Interessada, a punição da falsidade independentemente da verificação da ocorrência ou não de efetiva redução ou exclusão do tributo não corresponde à punição da tentativa. Isto porque a configuração do tipo, como verificado, não depende do resultado. Assim, não há de se falar em tentativa, mas em real e comenta tipificação do ilícito.

Com base nessas considerações, voto pela negativa de provimento ao recurso.



JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR.