



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP.

Sessão de 22 de outubro de 1986

ACORDÃO Nº 101-76.870

Recurso nº 90.636 - IRPJ - Exercício de 1986.

Recorrente FRIGORÍFICO UMUARAMA S.A.

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ - SP.

VENDAS DESACOBERTADAS DE NOTAS FISCAIS APURADAS NO DECORRER DO ANO-BASE. PRETENSÃO DE APLICAÇÃO DE MULTA DE 50% SOBRE O VALOR OMITIDO, NOS TERMOS DOS §§ 1º E 3º DO ART. 7º DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77.

A aplicação da multa de 50% sobre o valor omitido apurado no decorrer do ano-base exige a ocorrência de falsidade material ou ideológica, que só se configura com a inequívoca demonstração de existência de dolo. Inexistindo tal demonstração, impõe-se o provimento do recurso.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar 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 OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 23 OUT 1986

V.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Con^{se}lheiros: 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 10805-003.369/85-99

RECURSO Nº: 90.636

ACÓRDÃO Nº: 101-76.870

RECORRENTE: FRIGORÍFICO UMUARAMA S.A.

R E L A T Ó R I O

O Auto de Infração de fls. 65 descreve da seguinte forma os fatos ensejadores da ação fiscal:

"O contribuinte acima qualificado, no período-base em curso (ano de 1985) deixou de registrar na sua escrita operações de vendas de produtos, no valor total de Cr\$ 2.361.385.350, apurados à vista dos "romaneios" de entrega de mercadorias apreendidos no estabelecimento do fiscalizado (Quadro nº 01 anexo), os quais comprovam efetivamente operações de venda de mercadorias desacompanhadas das respectivas notas fiscais, tudo conforme relatado pormenorizada—mente no "Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal" lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto de Infração.

Em razão do exposto, ficou configurado "Omissão de Receita", estando caracterizado o ilícito tributário de falsificação material ou ideológica de sua escrituração com o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido ou deferir o pagamento.

Enquadramento legal: - § 1º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no artigo 158 do RIR/80, aprovado pelo Decreto número 85.450, de 04 de dezembro de 1980."

Notificada da exigência em 27 de novembro de 1985, a Empresa apresentou impugnação protocolizada em 10/01/86, isto após obter dilatação, por 15 dias, do prazo para defesa.

Acórdão nº 101-76.870

Em sua peça impugnativa, alegou o Contribuinte que o estabelecimento autuado é filial de sociedade que possui se de no Estado do Paraná, inexistindo no local da autuação a escrituração fiscal a que se refere o art. 7º, caput, do Decreto-lei nº 1.598/77, ou comprovantes dessa escrituração, ou mesmo demonstrações financeiras (escriturais) cuja falsificação facultaria, em tese, a cogitação de aplicação do previsto nessa disposição legal.

Enfatizou que tais elementos se encontram, em obediência às normas legais, na matriz, mantidos na forma obrigatória. De outra parte, salientou que o art. 7º referido, ao cogitar do tipo infracional, supõe inexorável exame da escrituração mercantil e fiscal do contribuinte, pois somente se verificado que houve falta de registro de receita percebida é que ficará caracterizada a infração por omissão de receita. Em caso contrário haverá mera irregularidade não cominada pelo referido art. 7º. Outrosim, se na contabilidade do contribuinte estiver corrigida a omissão, destroe-se a presunção porque fica descaracterizado o "animus" de fraude e também porque o ato, manifestamente, não terá sido eficaz para eliminar ou reduzir o tributo devido. Isto posto, incabível a aplicação da sanção prevista no art. 7º com abstração do exame da contabilidade da Requerente.

Igualmente salientou o Interessado que a hipótese objeto da autuação não caracteriza "falsificação" ou "falsidade" de escrituração, nem material nem ideológica. Aduziu que ao se tratar de norma punitiva, exige-se para sua atuação respeito à tipicidade e à estrita legalidade, o que não ocorre no caso. Isto porque o Autuado não mantém duas escriturações, não possui contabilidade paralela, nem mesmo possui talonários fiscais designados frios ou em duplicidade, inexistindo documentos verdadeiros e falsos. Assim, a referência que se faz no procedimento instaurado a "adulteração de notas fiscais" nada tem a ver com falsificação material ou ideológica da escrituração, ou de seus comprovantes ou das demonstrações financeiras. O que se invoca, na verdade, é a realização de operações subfaturadas - por isso se diz existente, in casu, "omissão de receitas" - o que, como visto, não é alcança



Acórdão nº 101-76.870

da pela disposição em que se baseou a autuação, que só pune, stricto sensu, a falsidade material ou ideológica. A confirmar tal fato há o recente "pacote fiscal" que em seu art. 38, § 3º, tornou punível qualquer ato tendente a reduzir o imposto, inclusive na hipótese do § 1º (falsificação). Como a lei punitiva não retroage, apenas a partir da vigência dessa disposição e nunca antes - é que, em tese, seria cogitável de aplicação da referida penalidade em hipótese como a dos autos.

Argumentou, entretanto, que a prática, para ser punível, deve conduzir à redução ou eliminação do imposto devido. Isto significa que, por exemplo, se o balanço anual do contribuinte acusa prejuízo, não haverá punibilidade. Ademais, se a despeito da omissão verificada, o tributo vem a ser corretamente lançado e pago, igual exclusão da punibilidade ocorrerá. Em direito tributário não se pune a tentativa, a não ser como antecipação da punição cabível sobre a infração consumada. Se esta inoportunizar, a tentativa deve ser entendida como não sancionável. De outra parte, a punição da tentativa impediria a aplicação de punição à infração definitiva, já que há vedação absoluta quanto ao bis in idem no direito punitivo. Daí porque a temeridade da lavratura de autos de infração como da espécie, promovidos antes do encerramento do período-base e do lançamento tributário, que preordenam-se a caírem no vazio, caso inoportunizar a infração tributária a que (como se alega) o "ato fraudulento" tenderia.

No tocante à matéria de mérito, o Contribuinte observou que só existe infração, dado à natureza subjetiva do tipo infracional, quando o ato do contribuinte tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante do tributo devido (art. 7º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77). No entanto, os atos relatados no Auto de Infração não foram praticados intencionalmente, razão por que está promovendo auditoria exaustiva em seu estabelecimento localizado em São Caetano do Sul, a fim de detectar a origem, a extensão, a natureza e principalmente a responsabilidade dos agentes para promoção das medidas legalmente cabíveis contra seus eventuais perpetradores. Frisou, ainda, que tão logo tivesse chegado a uma conclusão quanto à autoria dos fatos indigitados, retornaria ao processo para os respectivos esclarecimentos, com o que definitivamente



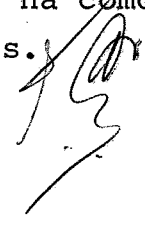
Acórdão nº 101-76.870

te restaria demonstrado seu pleno e completo desconhecimento do assunto até este momento. Com isto, patentei-se a ausência do propósito tendente a reduzir ou eliminar a carga fiscal afastando-se a punição aplicada.

Instada a se manifestar, a Fiscalização anotou que em relação ao fato de o estabelecimento autuado ser uma filial, tal não constitui motivo de imunidade à ação do Fisco, conforme estabelece o art. 127, § 1º, do CTN. Com relação a não se encontrar lá a escrituração da empresa, alegou que há de se considerar em sentido amplo a expressão escrituração fiscal, pois compõe-se ela de um todo de, livros fiscais e de escrituração contábil, talonários, demonstrações financeiras e econômicas e demais papéis destinados a receber assentamentos ou registros que permitam a quem de direito controlar e avaliar desempenho. A prova de que a filial possui escrituração fiscal é que parte dela foi apreendida pelo Fisco, conforme Termo de Apreensão de fls. 01. Na realidade, embora haja centralização na matriz do movimento econômico financeiro, outros elementos da contabilização encontram-se na filial.

No que pertine à alegação de que antes do encerramento do período-base e do lançamento do tributo não seria possível a aplicação da sanção prevista no art. 7º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, lembrou o Fiscal informante que o § 3º do mesmo dispositivo legal estabelece que verificando a autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador, falsidade, nos termos do § 1º, de escrituração, de comprovantes ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou da dedução indevida que tenha escriturado.

Por outro lado, em relação à questão da correção na escrita da omissão ocorrida, salientou a informação fiscal que, a par de constituir verdadeira admissão de sua configuração, seria de difícil exequibilidade, pois não há como escriturar nos livros próprios notas fiscais inexistentes.

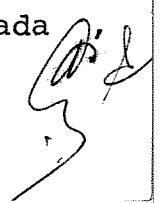


Outrossim, argumentou que não cabe ao contribuinte dizer à Fiscalização em que documentos e livros deve basear seu trabalho, limitando-se sua atuação a fornecer os esclarecimentos solicitados. Igualmente ressaltou que o Impugnante enganou-se ao afirmar que na autuação se havia feito referência ao fato de que se verificara notas fiscais com valores discrepantes em suas diversas vias, pois no caso se trata de vendas feitas sem emissão de nota fiscal. Assim, a autuação não deve, como asseverado pelo contribuinte, esteio em notas fiscais emitidas com valores divergentes nas diversas vias. Na verdade, não se apoiou em nota fiscal alguma, pois elas são inexistentes.

Quanto ao aspecto da tipificação da falsidade ideológica, após transcrever o teor do art. 299 do Código Penal, que a define como a omissão em documento público ou particular de declaração que dele devia constar ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato jurídico relevante, bem como o disposto nos §§ 1º e 3º do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, a Fiscalização aduziu que o fato apontado no Auto de Infração enquadra-se perfeitamente na hipótese legal, salientando que se a emissão de nota fiscal com valores ou quantidades físicas não verdadeiras caracteriza a falsidade ideológica, com mais razão a abstenção da emissão de nota fiscal, que revele claramente a intenção o objetivo de eliminar ou reduzir imposto.

No tocante à inovação do art. 38, § 3º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, assinalou a informação que, na verdade apenas ratificou ou mesmo aperfeiçoou o que já dispunha o art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, que foi o esteio da autuação atacada. De outra parte, acrescentou ser irrelevante o fato de o Autuado terminar seu exercício social com prejuízo, pois o eventual resultado negativo não reúne condições de molde a invalidar ou elidir a aplicação da penalidade.

Em relação ao mérito, observou a Fiscalização que a ilicitude da intenção do Autuado ficou amplamente comprovada



Acórdão nº 101-76.870

já que as vendas desacompanhadas de notas se constituíram em prática intencional, costumeira e reiterada. E, finalmente, opinou ' pela manutenção da exigência.

O Delegado da Receita Federal em Santo André - SP, analisando a espécie, negou provimento à impugnação da Empresa , por entender que verificada a venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais, caracteriza-se a falsidade, acarretando a aplicação da sanção prevista no art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõe:

"A falsidade material ou ideológica, da escrita e seus comprovantes ... que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante do imposto devido, ou diferir o seu pagamento, submeterá' o sujeito passivo à multa ..."

Inconformado, o Contribuinte interpôs recurso a este Conselho, em que, além de renovar os mesmos argumentos expendidos na impugnação, enfatiza que seria absolutamente necessário, para configuração do fato tipo da sanção aplicada, a realização ' prática ou ocorrência que servisse ao propósito de eliminar ou reduzir imposto de renda devido, ou diferir seu pagamento. Tal fato somente pode ser apurado pelo exame da escrituração do contribuinte, não sendo suficiente o exame de meros comprovantes dessa escrituração ou das demonstrações financeiras por ele produzidas . Por esta razão, não pode subsistir a autuação lavrada sem o exame da escrita fiscal. Por outra parte, ressaltou que para configuração do tipo falsidade ideológica imprescindível haver omissão de declaração em documento público ou privado, assim como neste último inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita. Ora no caso o que se verificou, segundo a Fiscalização, foi a falta de emissão de nota fiscal. Portanto não houve o elemento material já que se não houve emissão de nota fiscal obviamente não houve documento em que inserir ou omitir declaração. Desta forma, ausente o pressuposto de tipicidade, não pode prosperar a sansão imposta.

É o relatório.

Acórdão nº 101-76.870

V O T O

Conselheiro JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, Relator:

O recurso foi interposto com guarda do prazo de trinta dias estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72, sendo, portanto, tempestivo. Assim, dele tomo conhecimento.

No mérito, aponta-se no Auto de Infração como fato motivador da imposição da sanção prevista no art. 7º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77 a realização de vendas desacoberta das da emissão de respectivas notas fiscais.

Tendo tal fato sido apurado no decorrer do próprio ano-base, aplicou-se à Recorrente a multa de 50% do valor omitido, nos termos do referido artigo que assim dispõe:

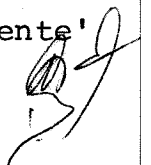
"Art. 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 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 o seu pagamento, submeterá o sujeito passivo à multa, independentemente da ação penal que couber.

.....

§ 3º - Verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador, falsidade nos termos do § 1º, da escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa, em valor igual à metade da receita ou do rendimento omitido, ou da dedução indevida que tenha sido registrado.

A Empresa alega em sua defesa que o fato narrado na peça exordial não constitui fato típico. Para tanto, seria, a seu ver, imprescindível que tivesse sido demonstrada a efetiva ocorrência de exclusão ou diminuição de tributo, o que somente



seria possível mediante o exame da escrita da Requerente.

No entanto, a leitura do mencionado dispositivo ' demonstra claramente que a lei não condicionou a aplicação da pena à efetiva existência de diminuição ou exclusão no tributo' a ser pago. Diferentemente, o que a lei exigiu foi que a falsidade tivesse como objeto, ou seja, como intuito, como fim, a exclusão ou redução do montante do tributo. Não importa, desta maneira, se o resultado foi ou não atingido. A inexistência deste não descharacteriza o tipo, sendo, nesta porte, improcedente a irresignação da Recorrente.

De qualquer sorte, necessário para a configuração da hipótese tipo a ocorrência de falsidade material ou ideológica. A falsidade material consiste em falsificar, no todo ou em parte, documento público ou particular verdadeiro. De acordo com o saudo so HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, in "Lições de Direito Penal", a falsificação pode dar-se, no todo ou em parte, de escrito com aparência de documento verdadeiro, bem como por alteração do mesmo. Já, ainda segundo o mesmo autor, a falsidade ideológica consiste em omitir, em documento público ou particular, declaração que deles devia constar, ou neles inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o objetivo de criar ' obrigação, prejudicar direito ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante. Desta forma, no falso material leva-se em consideração a autenticidade material, enquanto no ideológico o conteúdo intelectual ou ideativo.

Examinando o fato descrito no Auto, logo percebe-se não ser possível enquadrá-lo no tipo da falsidade material. Não se aponta a adulteração de documento verdadeiro. Portanto, resta somente a possibilidade da falsidade ideológica.

Para a configuração da falsidade ideológica é imprescindível a ocorrência de omissão de declaração que deveria constar em documento público ou privado ou a inserção de declaração falsa ou diversa da que nele deveria constar.



Acórdão nº 101-76.870

No caso, como já enfatizado, cuidou-se de vendas realizadas sem a emissão de notas fiscais. Pergunta-se: em que documento teria havido a omissão ou inserção de declaração? A única resposta cabível seria: nos livros contábeis da contribuinte. Mas estes se encontram na Matriz, em local diverso do da lavratura do Auto e, confessadamente, não foram examinados pela Fiscalização. Poder-se-ia argumentar que a omissão dos lançamentos das vendas feitas sem nota fiscal é de se presumir, cabendo ao contribuinte demonstrar o contrário. No entanto tal alegação seria de todo inaceitável, pois que tratando-se de aplicação de sanção penal de forma alguma são admissíveis presunções da existência de um fato. Fazia-se necessária a realização de diligência no sentido de se certificar a efetiva ocorrência do mesmo.

Mas não é só. Como foi visto é também necessário que a omissão ou inserção tenha como objetivo prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante. Vontade dolosa portanto.

A hipótese em tela, venda sem emissão de nota fiscal, não contém por si só a imprescindível demonstração inequívoca de existência dolo. E a demonstração inquestionável do desígnio doloso é elemento indissociável do tipo. Inexistindo dolo inexiste falsificação. Pode existir equívoco, engano, lapso, fatos penalmente irrelevantes.

Aliás, este é o entendimento reiterado na jurisprudência e na própria prática administrativa em relação à multa de 150% aplicável nos casos de lançamento de ofício em que se verificar evidente intuito de fraude. Também ali é necessário a demonstração irretorquível da intenção dolosa do agente, sem o que não pode ser imposta a multa majorada. Ora, fosse a contribuinte autuada no decorrer do exercício e é certo que a ela não seria imposta a multa de 150%, mas somente de 50%, porque não evidenciado o efetivo intuito de fraude.

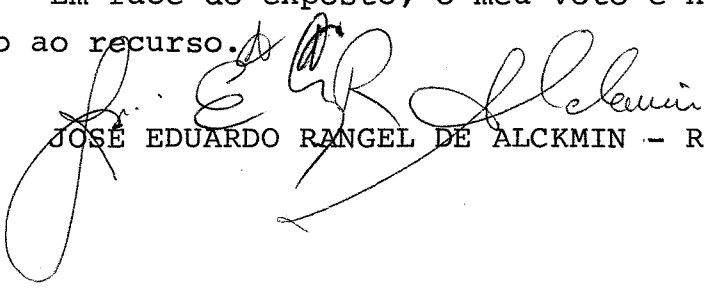
Desta forma, somente se tivesse sido demonstrado, o que não foi, a efetiva existência de ação dolosa, é que seria



possível a aplicação da pena em comento. Não havendo tal demonstração, não pode subsistir a ação fiscal.

Nem se pretenda aplicar ao caso o disposto no artigo 38 da Lei nº 7.450/85, pois em razão do princípio da irretroatividade da legislação penal é de todo impossível aplicar-se a referida norma a fatos pretéritos. Pouco importa que a autuação tenha se dado após a entrada em vigor da aludida lei. A irretroatividade se refere ao momento de ocorrência dos fatos e não do julgamento.

Em face do exposto, o meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso.



JOSE EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN - RELATOR