

**Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes**

Processo nº 10880.035908/91-21

Sessão de 16 de novembro de 1993

Acórdão nº 108-00.644

Recurso nº: 105.944 - IRPJ-EX: DE 1990

Recorrente: FRIGORÍFICO KAIOWA S/A

Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO/SP

IRPJ - MULTA DO ARTIGO 723 DO RIR/80.

Nos casos de lançamento de ofício, sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, será aplicada a multa prevista no inciso II do artigo 728 do RIR/80. Inexistindo imposto devido, inexistente a base imponible da pena cominada. Incabível a aplicação da multa genérica de que trata o artigo 723 do mesmo diploma legal.

Recurso a que se dá provimento parcial.

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

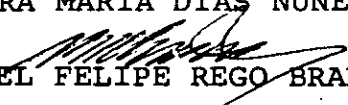
ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir a multa regulamentar exigida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 16 de novembro de 1993


JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES - RELATORA

VISTO EM


MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ADELMO MARTINS SILVA, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros: RENATA GONÇALVES PANTOJA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

**Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes**

Processo nº 10880.035908/91-21

Recurso nº: 105.944

Acórdão nº: 108-00.644

Recorrente: FRIGORÍFICO KAIOWA S/A.

R E L A T Ó R I O

FRIGORÍFICO KAIOWA S/A, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal em São Paulo/Oeste que manteve o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração de fls. 116, relativo à multa prevista no artigo 723 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).

A exigência fiscal sob exame "decorre da inobservância de obrigação acessória que retarde ou impossibilite o conhecimento, pelo fisco, de condições essenciais da ocorrência do fato gerador ou da constituição do crédito tributário, preenchimento incorreto do Livro de Apuração do Lucro Real, relativo ao Prejuízo Fiscal apurado indevidamente".

Segundo o Termo de Verificação de fls. 100/103, durante a ação fiscal instaurada junto ao contribuinte, foi constata omissão de receita relativa ao exercício de 1990, período-base de 1989, no valor de NCz\$ 11.563.587,74 em decorrência das seguintes irregularidades:

- conforme demonstrado na planilha de fls. 104, o contribuinte deu entrada a, pelo menos, 815 (oitocentos e quinze) reses desacobertadas das respectivas notas fiscais no valor de NCz\$ 2.798.318,80;

- nas planilhas de apuração de fls. 105 a 115, ficou demonstrado que o contribuinte deu saída, desacompanhada de notas fiscais, a 3.306 corações bovinos, 4.195 línguas de bovinos, 1.829 couros bovinos, 14.602 peças de alcatra, 1.971 peças de filé-mignon, 15.967 peças de lagarto e 9.765 peças de contra-filé, num valor total de NCz\$ 8.765.268,94. 

**Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes**

Acórdão nº 108-00.644

Processo nº 10880.035908/91-21

As irregularidades detectadas afrontam as disposições contidas nos artigos 153 a 156, 157 parágrafo 1º e 387, inciso II do RIR/80.

Consta ainda do Termo de Verificação que, no período-base fiscalizado, o contribuinte apurou prejuízo fiscal no valor de NCz\$ 175.651.668,00, o qual foi parcialmente compensado pela base de cálculo ora apurada, na forma do artigo 382 do RIR/80. Deste modo, nada restou como base de cálculo para a exigência tributária a ser constituída, aplicando-se, apenas, a multa prevista no artigo 723 do RIR/80 por escrituração incorreta do Livro de Apuração do Lucro Real.

Tempestivamente, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 122/125) alegando, em síntese, que:

- o Auto de Infração não cumpre as formalidades essenciais exigidas pelo Decreto nº 70.235/72, em especial, o disposto nos incisos III e IV do artigo 10, vez que a falta de descrição do fato e a indicação precisa da disposição legal infringida impede o exercício pleno de sua defesa;
- os termos anexos ao Auto de Infração não são instrumentos hábeis para sanar as falhas apontadas por não estarem previstos legalmente e por não conterem os elementos necessários à caracterização das supostas infrações;
- sempre preencheu corretamente todos os livros contábeis e fiscais, e que nunca omitiu qualquer receita auferida;
- os fatos descritos na autuação reportam-se aos esclarecimentos constantes do Termo de Verificação e da Planilha de Apuração que instruíram e complementaram o referido Auto de Infração, demonstrando através de mera estimativa o modo pelo qual a fiscalização chegou ao número hipotético de "pelo menos 815 reses desacobertadas das respectivas notas fiscais";
- a exigência fiscal está embasada em cálculos meramente especulativos, sem explicação técnica concreta e sem a comprovação de que a autuada tenha dado entrada de reses desacobertadas do documentário fiscal;
- a autuada possui todas as provas que se fizerem necessárias para comprovar que não houve qualquer omissão de receita sendo inteiramente correta a escrituração do Livro LALUR;

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

Acórdão nº 108-00.644

Processo nº 10880.035908/91-21

- o Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e ao Imposto de Renda de Fonte, além de totalmente confusos e imprecisos, foram lavrados em desacordo com o estipulado no parágrafo 1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

Na informação fiscal de fls. 129, o autuante esclarece que as Planilhas de Apuração foram confeccionadas a partir de dados extraídos dos livros e da documentação contábil e fiscal do próprio contribuinte, cujos valores, matematicamente, demonstram a ocorrência de omissão de receitas.

A autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal mantendo o crédito tributário consignado no Auto de Infração de fls. 116. A decisão de fls. 130/135 está assim ementada:

"A falta de registro de compra e vendas, autoriza a presunção legal de omissão de receitas no primeiro caso e a omissão de receitas em si, na segunda hipótese."

Cientificado da decisão em 15/04/93 conforme atesta o Aviso de Recebimento (AR) de fls. 137, o contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 138/142. Em suas razões, desenvolve a mesma linha expendida na peça vestibular, ressaltando as preliminares argüidas naquela ocasião, ou seja, o Auto de Infração não contém a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, além da inexistência de previsão legal para "anexos". Ademais disso, a decisão recorrida não se manifestou acerca da produção de provas, já que a omissão de receita teve como fundamento apenas levantamentos matemáticos, não existindo nos autos nenhuma prova material de omissão de receita. Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração.

É o relatório. *MM*

Processo nº 10880.035908/91-21

V O T O

CONSELHEIRA SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

Inicialmente, cumpre salientar que a recorrente, em sua peça impugnatória, refere-se ao auto de infração relativo ao imposto de renda na fonte, embora faça menção à exigência fiscal deste processo. Argüi questões preliminares e discute o mérito do lançamento do auto lavrado para exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, embora não tenha sido apurada nenhuma matéria tributável àquele título devido à compensação de prejuízos fiscais. Trata-se, tão-somente, da aplicação da multa genérica do artigo 723 do Regulamento do Imposto de Renda pela escrituração incorreta do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

Três questões preliminares são colocadas pela recorrente. Vejamos cada uma delas na ordem por ela colocada.

Alega a recorrente que o Auto de Infração omitiu a "descrição do fato" e que não existe previsão legal para os "anexos".

A legislação não distingue os "anexos" dos elementos de prova que devem compor o processo fiscal, eis que a ciência do auto de infração, pelo contribuinte, deve compreender também o fornecimento de cópias de todos os elementos de prova que derem esteio à exigência e dos demonstrativos que o instruem, em consonância com o disposto no artigo 196 do CTN e no artigo 8º do Decreto nº 70.235/72, provada a entrega com o recebido do sujeito passivo, de modo a garantir o seu direito de defesa.

Processo nº 10880.035908/91-21

Neste sentido, não vejo como dar razão à recorrente, que recebeu cópia do Termo de Verificação onde estão relatadas e fundamentadas todas as irregularidades apontadas, além de todas as peças que compõem o auto de infração, o que lhe permitiu ampla defesa. Observe-se, ainda, que o auto de infração traz em seu bojo a descrição dos fatos e o respectivo enquadramento legal nos moldes prescritos pelo artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Em segundo lugar, alega a recorrente que o Auto de Infração também deveria trazer "a disposição legal infringida e a penalidade legal aplicável". Não prosperam os argumentos da recorrente, já que o auto de fls. 116 foi lavrado com observância do citado artigo 10, contendo todos os requisitos legais para sua validade.

Por último, alega que houve cerceamento de defesa e que a autoridade monocrática não apreciou o seu pedido de produção de provas, já que a suposta omissão de receita tomou como ponto de partida meros cálculos matemáticos. Como bem observou o fiscal autuante, as planilhas de apuração foram elaboradas a partir da documentação contábil e fiscal do contribuinte, onde ficou demonstrado, matematicamente porque a apuração do custo e do lucro decorre de uma fórmula matemática, a ocorrência de omissão de receitas.

Ademais disso, a recorrente tomou ciência de todos os elementos que fundamentam a exigência fiscal. As provas solicitadas pela recorrente estão, no meu modo de ver, nos próprios documentos contábeis e fiscais utilizados pelo autuante durante a fiscalização.

Por estas razões, rejeito as preliminares argüidas. Quanto ao mérito entendo inaplicável, no caso sob exame, a multa prevista no artigo 723 do RIR/80.

Tal como acontece no direito penal, no direito tributário penal também existem regras especiais de interpretação de suas normas. Ao contrário do direito tributário por excelência, o tributário penal é um direito de exceção e não comum.

Processo nº 10880.035908/91-21

Fábio Fanucchi, in *Prática de Direito Tributário* (Ed. Resenha Tributária, 1974), ao analisar o assunto, ensina que:

"... para a solução dos casos tributários penais, há de se observar todos os princípios jurídicos que regem o direito penal, a começar pelo mais importante deles, pelos efeitos que são capazes de gerar: o da inexistência da infração e da pena, se a lei não as descreve e comina com anterioridade ("nullum crimen nulla poena sine lege"); o da solução das dúvidas em favor do infrator ("in dubio pro reo"); o da retroatividade da lei mais benigna ao infrator; o de que a pena não passa da pessoa do infrator para terceiros."

O Código Tributário Nacional consagra expressamente, nos artigos 106, 112 e 137, a aplicação de três desses princípios: o da retroatividade benigna, o do "in dubio pro reo" e o da responsabilidade pessoal do agente.

Entretanto, a falta de um desses princípios no CTN não tem o poder de alterar as regras de interpretação de dispositivos penais, porquanto já pacífica na doutrina. Fábio Fanucchi (obra citada) recomenda que as normas tributárias penais devem ser interpretadas com observância de todos os princípios que regem a elucidação das normas penais, de tal forma que, deparando-se o intérprete com texto obscuro, procure sempre elucidá-lo segundo os métodos que utilizaria na hermenêutica criminal.

Dentro desse raciocínio, vejamos o que dispõe o vigente Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 com relação às penalidades aplicadas aos infratores da legislação tributária.

O Capítulo IV, do Título VII (PENALIDADES) trata das multas de lançamento de ofício, dispondo que:

"Art. 728 - Nos casos de lançamento de 

Processo nº 10880.035908/91-21

ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - omissis

II - de 50% (cinquenta por cento) sobre a **totalidade ou diferença do imposto devido**, nos casos de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

III - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude,"
(grifei).

Registre-se, por oportuno, que a partir de 30 de agosto de 1991, com o advento da Lei nº 8.218, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença dos tributos devidos: (1) de 100% (cem por cento) nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata, excetuada a hipótese no item seguinte; (2) de 300% (trezentos por cento) nos casos de evidente intuito de fraude.

Portanto, clara a previsão da penalidade a ser aplicada nos casos de falta de recolhimento ou de declaração inexata, cuja base impositiva é sempre o valor do imposto devido.

Quanto no curso da ação fiscal instaurada contra o contribuinte, os ajustes efetuados pela Fiscalização na determinação do lucro real são insuficientes para absorverem o prejuízo fiscal, tem-se aplicado a multa genérica prescrita no artigo 723 do RIR/80, no meu modo de ver, totalmente equivocada, pois não se pode dar interpretação extensiva a normas de direito tributário penal. O inciso II do artigo 728 do RIR/80 comina a pena de

"50% sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido ..."

Se imposto algum passou a ser devido após os ajustes efetuados pela Fiscalização, claro está que a possibilidade de se aplicar a multa desapareceu.

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes Ac. 108-00.644

Processo nº 10880.035908/91-21

Por outro lado, reza o artigo 723 do RIR/80 que:

"Art. 723 - Estão sujeitas à multa de Cr\$ 1.000,00 (um mil cruzeiros) a Cr\$ 3.000,00 (três mil cruzeiros) todas as infrações a este Regulamento sem penalidade específica." (Os valores referidos foram convertidos para UFIR de conformidade com a Lei nº 8.383/91, passando a ser de 97,50 a 292,64 UFIR).

De acordo com as irregularidades descritas no Termo de Verificação de fls. 100/103, a recorrente omitiu receitas caracterizada pela saída e entrada de mercadorias desacobertadas de documentário fiscal, fato que a levou a apurar um lucro real menor e, conseqüentemente, imposto menor. Considerando que esta irregularidade encontra-se penalizada especificamente, não é de se aplicar um dispositivo genérico sob o pressuposto de que inexistente a base de cálculo, porque compensado o prejuízo fiscal. Se a pena específica não tem efetividade, este é outro assunto. Nada se pode fazer diante da falta de sanção. Por oportuno, cumpre salientar que não consta dos autos nenhuma documentação que ateste a escrituração incorreta do Livro de Apuração do Lucro Real.

Assim, e em respeito ao princípio de que "nulla poena sine lege", voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeitar as preliminares argüidas, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir a multa de que trata o artigo 723 do RIR/80.

Adite-se, por fim, que fica mantida a alteração do prejuízo fiscal em decorrência dos ajustes efetuados ao lucro líquido do exercício, conforme demonstrado às fls. 118.

Brasília (DF), 16 de novembro de 1993.


SANDRA MARIA DIAS NUNES
Relatora.