



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ASP./

Sessão de 24 de maio de 1984

ACORDÃO Nº 101-75.237

Recurso nº - 88.242 - IRPJ - EX: DE 1980

Recorrente - BRAQ - IMÓVEIS, VENDAS e ADMINISTRAÇÃO LIMITADA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPINAS (SP)

IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS — "NOTA FRIA"—
Não é legítima a dedução de custos ou despesas com base em "nota fria", por acoimar-se de falsidade ideológica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRAQ - IMÓVEIS, VENDAS e ADMINISTRAÇÃO LIMITADA.:

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 24 de maio de 1984

AMADOR OUTERLO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SILVIO RODRIGUES - RELATOR

VISTA EM
SESSÃO DE:

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830-052.596/83-70

RECURSO Nº: 88.242

ACÓRDÃO Nº: 101-75.237

RECORRENTE Nº: BRAQ - IMÓVEIS, VENDAS E ADMINISTRAÇÃO LIMITADA

R E L A T Ó R I O

BRAQ - IMÓVEIS, VENDAS E ADMINISTRAÇÃO LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, em decorrência de ação fiscal externa, defrontou-se capitulada no Auto de Infração de fls. 15, lavrado sob o fundamento de ter deduzido, no exercício de 1980, a título de comissões sobre intermediação de negócios, o valor da nota fiscal de serviços nº 353, série A, emitida por CARTEL - EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LIMITADA (fls. 21), considerada "nota fria".

A fls. 10/12 anexou-se a SÚMULA constituída por dados extraídos do processo nº 0880-036.380/81-73, a qual dá notícia que a empresa CARTEL - EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LIMITADA praticou irregularidades com a emissão de notas fiscais de favor ("notas frias"), utilizadas por diversas firmas e sociedades, possuía vários talonários de notas fiscais sem a necessária autorização do Estado, não realizou nenhuma escrituração contábil em seus livros e nunca apresentou declaração de rendimentos.

A autuada iniciou o litígio com a petição impugnativa de fls. 16/18, da qual se colhem, em resumo, contraditas no sentido de dar entender:

- que os serviços de intermediação se acham com provados pela nota fiscal anexa e que a duplicata

ta correspondente está devidamente quitada;

- que, para os serviços de intermediação e o pagamento das comissões, foram tomadas todas as providências legais de obrigação da contratante: verificado o efetivo trabalho prestado, a nota fiscal, com inscrição CGC. em ordem e existência legal da empresa Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais S/C Limitada, nada mais competia a litigante verificar;
- que qualquer irregularidade, que haja existido, é da responsabilidade da emitente, sem nenhuma solidariedade da suplicante;
- que a sua contabilidade esteve ao dispor da fiscalização, sem nenhuma objeção aos lançamentos e, neste caso, de acordo com o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77 (art. 174, § 1º, do RIR/80) — "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais" — não havendo, portanto, nenhuma prova fiscal que infirme as operações realizadas com a empresa Cartel, mas apenas uma súmula unilateral, sem participação da litigante;
- que a multa de 150% é aplicável aos casos de evidente intuito de fraude e esta pressupõe conluio, dolo, má fé e não é a hipótese sua.

Baseado na informação fiscal de fls. 23 verso, o Delegado da Receita Federal em Campinas negou deferimento à petição impugnativa e em virtude disso a empresa interpôs recurso tempestivo, nos termos da petição de fls. 30/31, na qual reproduz, embora de forma mais resumida, o seu entendimento anterior.

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.237

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, RELATOR

A força probatória de documentos, a respeito de determinado fato ao qual se pretende dar feição de realidade, depende da autenticidade e legitimidade do conteúdo da prova. A questão é de fundo e de forma. Se nos documentos se insere declaração diversa da realidade, a feição probatória se traduz em prova documental da falsidade ideológica como consequência do emprego de fraude.

A lei se insurge contra a fraude, seja em que ramo do direito for. Ela considera a proteção contra a fraude como exigência fundamental de ordem ética e jurídica, dando prevalência ao princípio de ordem geral de que do ato lesivo não se aproveita quem comete fraude.

Sendo a fraude um meio de que o agente lança mão para obter vantagem ilícita em prejuízo alheio, ela assume os mais variados aspectos, com o objetivo de manter a falsa noção acerca de determinado fato ou sobre certa coisa. Nela impera o fingimento em revelar circunstâncias ou elementos que façam supor verossimilhança de um fato não verdadeiro, ou não querido, ou impossível, mediante o uso de práticas orientadas pelo propósito doloso de enganar com a finalidade de conseguir ilicitamente a vantagem pretendida. A fraude representa, pois, no campo da pantomina, a expressão mais alta no emprego do artifício para enganar.

A questão em exame apresenta a mesma característica daquelas que, sob o título de "notas frias", as autoridades administrativas e judiciais já tiveram a oportunidade de pronunciarem-se. Em casos semelhantes, verificaram-se os mesmos pormenores: ou a inexistência das empresas fornecedoras dos documentos, ou a não efetiva prestação de serviços, ou, ainda, o não recebimento da mercadoria, ou até, a ocorrência, em conjunto, de uns e de outros. O presente caso é uma edição do que ocorreu, frequentemente, com pseudo-gastos de propaganda e publicidade, mediante emissão de "notas frias" por prática de falsidade ideológica.



A "falsidade ideológica", ou "intelectual", é modalidade do falsum documental, quando a genuidade formal do documento não corresponde à veracidade intrínseca do que expõe. Compreenda-se: o documento é genuíno, ou seja, materialmente verdadeiro, porque emana realmente da pessoa que nele figura como seu autor ou signatário, mas o seu conteúdo intelectual não exprime a verdade.

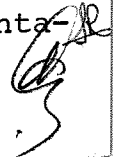
A falsidade ideológica não se confunde, em absoluto, com a falsidade material. Enquanto a falsidade material afeta a "autenticidade" ou "inalterabilidade" do documento na forma extrínseca e conteúdo intrínseco, a falsidade ideológica corrompe-o tão-somente na sua "ideação", no pensamento que as letras encerram.

Na falsidade material, o que se falsifica é a materialidade "gráfica", "visível" do documento e, portanto, simultânea e necessariamente o seu teor intelectual; na falsidade ideológica, somente o seu teor ideativo.

O "falso intelectual", quando se exterioriza em documento público ou em escrito privado, dá, em substância, origem e vida a um "falso material". Quando se incluem em documento elementos ou fatos inexistentes, ou diversos dos que nele deviam figurar, há "falso material obtido por meio de processo intelectual", cujo escopo se imbuí no sentido de enganar por emprego de fraude. Embora não sejam documentos apócrifos, mas genuínos, porque procedem do autor ao qual eles se atribuem, o seu teor intelectual, ideativo, ou seja, as palavras e bem assim os valores que neles se inserem é que se divorciam da verdade dos fatos.

Estreme de dúvida que o elemento subjetivo da falsidade ideológica tem a defini-lo a vontade dirigida contra a ação descrita na lei, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação, ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Por todos os meios de prova, revela-se nos autos a alma demoníaca da fraude perpetrada em toda extensão, cuja matriz está na falsidade ideológica e na composição espúria do conluio entre a recorrente e a empresa Cartel - Empreendimentos e Representa-



Acórdão nº 101-75.237

ções Comerciais S/C Limitada, participantes da farsa de prestação de assessoria técnica por "notas frias".

O rebatimento da fraude está na lei de forma que, para prová-la, nem é essencial a exibição material de documentos, pois basta aplicar o princípio jurídico de que, quando a lei a presume, não carece de prova: vige a presunção "iuris et de iure", pois a confirmação dela é axiomática; prova-se por si mesma. Se, porém, se quiser na hipótese, as matrizes da sua materialidade, basta verificar-se o documento de fls. 21 e colherem-se, nos assentamentos contábeis da recorrente, os registros que efetuou pretensiosamente como serviços de assessoria técnica.

A ação fiscal se apóia em fato real e incontestável de que se deduziram falsas despesas com pseudo-serviços prestados, cuja realização e valores não se comprovam por documentos idôneos.

O evidente intuito de fraude está bem caracterizado nos autos. E ao ensejo do emprego ardiloso para burlar a vigilância do lesado, reduziu-se o imposto de renda devido em benefício direto da recorrente.

Não constitui prova plena e idônea a simples exibição de documentos mediante os quais parecem, externamente, respeitadas as disposições necessárias à validade da operação, mas, em realidade, apenas se individualiza o beneficiado, tornando aparentemente real a operação, controvertida em seu desenvolvimento interno pela inverossimilhança da causa que justificaria a concessão do benefício, na espécie, o falso pagamento da enganadora prestação de assessoria técnica.

A indagação fiscal não se contenta com as exterioridades; busca razões mais profundas, em causas que dão base à tributação, não se deixando embaraçar por aparências.

Aparenta-se, em tais casos, o pagamento ou por cheques de retorno ou em dinheiro. Emite-se o cheque, as vezes até nominativo, mas o saque feito em favor do pretense e indigitado bene

Acórdão nº 101-75.237

ficiado sofre rebate de valores que voltam ao patrimônio do sacador. Quando se procura dar a falsa idéia de que teria sido realizado pagamento em dinheiro, encaminha-se a prova para a simples tradição, a mais traiçoeira das provas, porque, em verdade, nada se prova, cabalmente.

Admitindo-se, porém, que, para o suposto pagamento, tenha sido emitido cheque, tratando-se de rebate de valores de comissões por pseudo-assessoria técnica de prestação de serviços, torna-se claro que houve diálogo e confabulações prévias entre os dirigentes da recorrente e os da Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais Limitada, de forma que os dirigentes de uma sabiam de antemão o que os dirigentes da outra empresa iam fazer, dado que tudo já havia sido, por antecipação, adredemente ajustado.

No repúdio ao uso de "notas frias" não se pode transigir, não cabendo indagar a natureza dos supostos pagamentos, ainda que se diga terem sido por cheques, pois todas as circunstâncias fazem parte de conchavos com o objetivo de obscurecer uma situação por demais clara, definida pelo emprego da falsidade ideológica. Não custa nada fazer uma mancomunação a mais, na cena de mascarar, por qualquer modo ou meio, pretensos pagamentos de "notas frias". A recorrente que prove não ser "fria" a nota fiscal de serviços emitida pela Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais Limitada, ou que não fez uso de tal nota, pois essa empresa a té falsamente indica, no rodapé da citada nota fiscal, uma autorização para imprimí-la, inexistente.

Assim, a alegação de não competir à recorrente a situação contábil e fiscal da simples fornecedora de "notas frias", pois o único serviço executado consubstanciou-se apenas na emissão da nota fiscal tão-somente vendida, não comove ante o "arranjo" do conchavo para o rebate do valor das comissões em virtude proceder-se com o emprego de falsidade ideológica.

Embora se tente comprovar como real a despesa em preço, por meio de documentos que indiquem a operação e o benefício



Acórdão nº 101-75.237

do pela transação, o ato praticado se apresenta viciado com a desvirtuação da boa fé e honestidade. O alvo é o de prejudicar o fisco por meio de artifício malicioso, caracterizado pelo ânimo de induzir o observador em erro.

CLÓVIS BEVILACQUA disse: - "na fraude, o ato é, psicologicamente, perfeito; macula-o, porém, o intuito imoral".

Contamina-se o ato pelo vício da fraude, da qual a vontade é a substância central. Dá-se uma feição de simulada legalidade ao ato, mas a finalidade deste tem por destino um objetivo ilícito ou ilegal. Assim, a operação se desenvolve como se fosse ato de aparente normalidade, exterioriza uma situação perfeita, mas em desarmonia com o que se passa na consciência do agente.

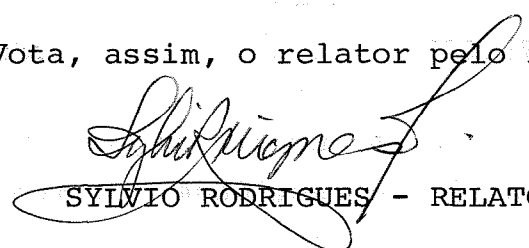
Na fraude não há, propriamente, vício de vontade, mas um disfarce ou ocultação intencional da verdade, que dá ao ato aparência diversa da realidade. Há uma intenção deliberada do agente, de modo que o ato não se reveste da seriedade, honestidade e limpidez que o deve caracterizar. Busca o agente dar um aspecto de semelhança de realidade ao fato não verdadeiro, procurando criar uma aparência falsa para enganar o observador, a fim de que este seja levado a ter uma opinião errônea da verdade acerca do fato que se examina.

Sem prova integralmente cumprida, que a recorrente em verdade não produziu, prevalece a arguição fiscal de que os documentos exibidos são simplesmente comprados. E quem usa de documentação forjada está fraudando o erário, com o indistigível intuito de sonegar o tributo, por meio de documentos que ideologicamente não traduzem a veracidade dos fatos.

É na burla que se revela a alma demoníaca da fraude e esta não se ilide pelo conluio entre a recorrente e a empresa com a qual contratou as farsas de assessoria técnica. No conluio com a pretensa prestadora de serviços de assessoria técnica se embute o evidente intuito de fraude que torna bem aplicada a multa de 150%

curso. 

Vota, assim, o relator pelo improvimento do re-



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.