



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 21 de Maio de 1984

ACORDÃO Nº 101-75.203

Recurso nº - 88.240 - IRPJ - EXS: de 1980 e 1981

Recorrente - BN - IMÓVEIS E ADMINISTRAÇÃO RURAL E URBANA LIMITADA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPINAS - (SP)

IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS - "NOTAS FRIAS" - Não se aproveitam como custos ou despesas dedutíveis os valores constantes de documentos corrompidos pela falsa ideologia das "notas frias".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BN - IMÓVEIS E ADMINISTRAÇÃO RURAL E URBANA 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, 21 de Maio de 1984

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE 24 MAI 1984

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830-053.799/83-92

RECURSO Nº: 88.240

ACÓRDÃO Nº: 101-75.203

RECORRENTE Nº: BN - IMÓVEIS E ADMINISTRAÇÃO RURAL E URBANA LIMITADA

R E L A T Ó R I O

BN - IMÓVEIS E ADMINISTRAÇÃO RURAL E URBANA LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, manifesta recurso tempestivo contra a decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade, que lhe indeferiu a petição impugnativa, com a qual se insurgira contra a ação fiscal consignada no Auto de Infração de fls. 68/69, lavrado, em relação aos exercícios de 1980 e 1981, por uso de notas fiscais de serviços nºs 366 e 731, ambas da série "A" (fls. 24 e 25), emitidas por CARTEL - EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS S/C LIMITADA, sob a discriminação de comissões sobre vendas de loteamento e sítios, como sendo "notas frias".

A fls. 04/05, há a SÚMULA constituída por dados extraídos do processo nº 0880-036.380/81-73, na qual se assinala que a empresa CARTEL - EMPREENDIMENTOS E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS S/C LIMITADA praticava irregularidades com a emissão de notas fiscais de favor ("notas frias"), utilizadas por diversas firmas e sociedades, possuía vários talonários de notas fiscais impressas sem a necessária autorização do Estado, não realizou nenhuma escrituração contábil em seus livros e nunca apresentou declaração de rendimentos.

Antes de ser lavrada a peça básica da autuação, a empresa, em resposta ao Termo de Intimação para Esclarecimentos (fls. 20), disse, pela peça de fls. 27, que a duplicata referente à nota

fiscal de serviços nº 366 fora paga por cheque e a referente à nota fiscal de serviços nº 731, pagara em dinheiro, mas tanto na petição impugnativa como na de recurso, veio dizer que os pagamentos foram efetuados por cheques, contra entrega de notas fiscais e duplicatas devidamente quitadas.

Roberto Gasparetto e Moacir Aderbal Icoz, que figuram na relação de fls. 46 com adquirentes de áreas do loteamento do "Sítios Notre Dame", alienadas pela autuada, ao prestar esclarecimentos, declaram, a fls. 51 e 52, que não fizeram aquisição de bens móveis ou imóveis, ou qualquer outro tipo de negociação com intermediação da empresa Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais Limitada.

Por constar, na base de cálculo das comissões da Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais Limitada, referência a pessoas ligadas à empresa Equipamentos Clark Limitada, lavrou-se o Termo de Esclarecimentos de fls. 75, tendo esta empresa dito, expressamente, a fls. 76/77, no item 3, em resposta à solicitação dos esclarecimentos:

"3. A empresa denominada "Cartel Empreendimentos e Representações Comerciais Ltda" mencionada em o Termo de Esclarecimento lavrado em 17 de outubro de 1983, é totalmente desconhecida desta empresa, sendo certo que, com a referida e mencionada empresa, esta sociedade, em qualquer época, nunca teve quaisquer relacionamentos." (Os grifos encontram-se no original).

Em contra-razões que se colhem, por síntese das petições impugnativa e recursória, a empresa pondera:

- que os serviços de intermediação se acham comprovados pelas notas fiscais anexas e que as duplicatas correspondentes estão devidamente quitadas;
- que a contabilidade reflete a operação, tornando as despesas legítimas e porque possui documentose escrituração contábil a seu favor, encontra-se protegida pelo artigo 9º, § 1º do Decreto-lei número

ACÓRDÃO Nº 101-75.203

1598, de 26.12.1977 (art. 174, § 1º, do RIR/80) transcrevendo-o: "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contri—buínte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim de—finidos em preceitos legais";

- que não há 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%, aplicável aos casos de evidente intuito de fraude, pressupõe conluio, dolo, má fé e não é a hipótese sua;
- que, com base na citada súmula, a mesma situação foi criada para a empresa Cottoncamps - Comércio de Algodão Limitada e esta para confirmar a legalidade da operação e rebater essa súmula obteve da empresa Cartel a declaração anexada, por xerox a fls. 90, porém que não foi possível a recorrente obter, até o momento, uma idêntica. 

É o relatório.

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 dos 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, por que 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 Representações



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 verificarem-se os documentos de fls. 24 e 25 e colherem-se, nos assentamentos contábeis da recorrente, os registros que efetuou pretensiosamente como serviços de assessoria técnica.

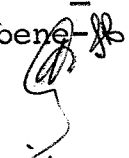
A ação fiscal se apóia em fato real e incontestável de que se deduziram falsas despesas com pseudo-serviços prestados, cuja realização e valores não se comprovam por documentos idôneos.

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, às vezes, até nominativo, mas o saque feito em favor do pretense e indigitado bene-



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.

Aqui, nos autos, a apelante ao prestar os esclarecimentos, a fls. 27, disse que uma das notas fiscais de serviço tinha sido paga por cheque e a outra, em dinheiro, mas veio inovar nas petições impugnativa e recursória que os pagamentos se efetuaram por cheques.

Admitindo-se, porém, que, para os supostos pagamentos, tenham sido emitidos cheques, 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, adremente 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 meios, pretensos pagamentos de "notas frias". A recorrente que prove não serem "frias" as notas fiscais de serviços emitidas pela Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais Limitada, ou que não fez uso de tais notas, pois essa empresa até falsamente indica, no rodapé das citadas notas fiscais, uma autorização, para imprimi-las, inexistente.

Assim, a alegação de não competir à recorrente perquirir a situação contábil e fiscal da simples fornecedora das "notas frias", pois o único serviço executado consubstanciou-se apenas na emissão das notas fiscais tão-somente vendidas, não comove ante o "arranjo" do conchavo para o rebate dos valores das comissões



nem tampouco chega a enternecer a declaração firmada pela Cartel - Empreendimentos e Representações Comerciais Limitada a favor da empresa Cottoncamp-Comércio de Algodão Limitada e anexada a fls. 90, pois tal declaração afora ter sido expedida para outra empresa, que não a recorrente, mas mesmo que o fosse em benefício da postulante, nenhuma fé mereceria por ter sido exatamente subscrita por empresa participante da farsa no procedimento da falsidade ideológica.

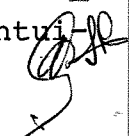
Embora se tente comprovar como real a despesa em apreço, por meio de documentos que indiquem a operação e o benefício pela transação, o ato praticado se apresenta viciado com a desvirtuação da boa fé e honestidade. O alvo é o de prejudicar o fisco por meio de artifício malicioso, caracterizado pelo ânimo 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.

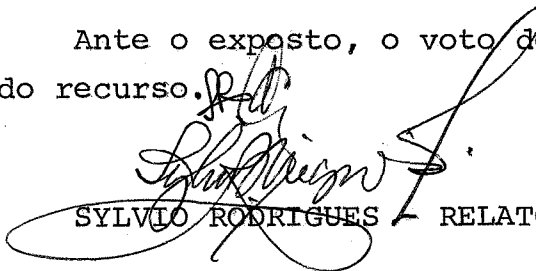
Sem prova integralmente cumprida, que a recorrente em verdade não produziu, prevalece a arguição fiscal de que os documentos exibidos são simplesmente comprados. E quem usa de documentação forjada está fraudando o erário, com o indisfarçável intuito



to 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 e vidente intuito de fraude que torna bem aplicada a multa de 150%.

Ante o exposto, o voto do relator é pela negativa de provimento do recurso.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR