



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MECT

Sessão de 27 de março de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-10.212

Recurso nº 96.227 - IRPJ - EXS: 1986 e 1987

Recorrente RL-COMUNICAÇÃO S/C LTDA

Recorrid DRF em FLORIANÓPOLIS - SC

IRPJ - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO.

Não implica em nulidade do auto de infração a circunstância de a fiscalização citar vários artigos do Regulamento do Imposto de Renda para se reportar ao fato de a empresa ter cometido infração caracterizada por omissão de receitas com base no sistema de notas calçadas.

Não é o fato de inexistir norma específica que considera a "nota calçada" como prova de omissão de receitas que impedirá o Fisco de proceder ao lançamento.

OMISSÃO DE RECEITAS - NÃO ESCRITURAÇÃO - UTILIZAÇÃO DE NOTAS CALÇADAS.

Tributa-se como omissão de receitas o valor subtraído à tributação em virtude de não escrituração de receitas recebidas, bem como em razão da utilização do estratagema conhecido como "notas calçadas".

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMPENSAÇÃO COM RECEITAS OMITIDAS.

Quando se apuram receitas omitidas não cabe cogitar de compensação com custos também não escriturados.

MULTAS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AGRAVAMENTO.

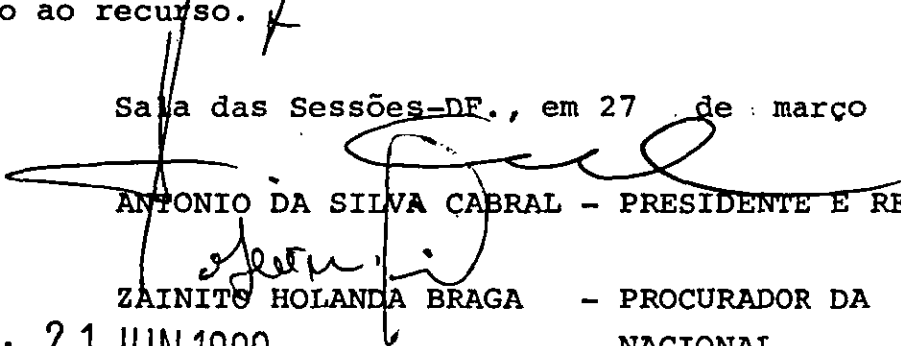
Quando a omissão de receitas se opera mediante meios que denunciam o evidente intuito de fraude, como é o caso da utilização do sistema de "notas calçadas", cabe o agravamento da multa para 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RL-COMUNICAÇÃO S/C LTDA.

Acórdão nº 103-10.212

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso. ✓

Sala das Sessões-DF., em 27 de março de 1990


ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA
SESSÃO DE: 21 JUN 1990 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. ✓

Recurso nº 96.227

Acórdão nº 103-10.212

Recorrente: RL-COMUNICAÇÃO S/C LTDA

R E L A T Ó R I O

RL-COMUNICAÇÃO S/C LTDA., empresa com sede na cidade de Florianópolis, Estado de Santa Catarina, solicita a reforma de decisão de primeira instância.

Contra a empresa foi lavrado auto de infração apontando a fiscalização as seguintes irregularidades:

1. omissão de receita caracterizada por adulteração de notas de serviços, conforme docs. de fls. 10 a 37, sendo que a empresa contabilizou valores inferiores aos reais, utilizando o conhecido expediente de emissão de notas calçadas, omitindo receita com intuito de fraude, nos exercícios de 1986 e 1987, nos valores de Cr\$ 906.497.790 e Cr\$ 28.904.85;

2. receitas não contabilizadas, conforme relação fornecida pela Cia. de Cigarros Souza Cruz (fls. 25/26), cujas notas fiscais de serviço não estão escrituradas no livro de registro do ISSQN, no valor de Cr\$ 152.562.022.

Em sua impugnação a autuada levantou preliminar de nulidade da autuação, já que todos os artigos de lei citados pelo autuante não tinham relação com os fatos apontados. Assim, estando incorretas as disposições legais dadas como infringidas, tem-se como não atendido o requisito do art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao mérito, alegou ser empresa agenciadora de propaganda e publicidade e está sujeita a normas próprias e específicas, impostas pela Lei nº 4.680/65. Salientou, especificamente, o disposto no art. 6º do Decreto nº 57.690/66, que

Acórdão nº 103-10.212

regulamentou esta lei, no qual está dito que a agência de propaganda é a pessoa jurídica que se dedica à propaganda, por ordem e conta dos clientes anuanciantes.

Invocou, também, o art. 15, em que se diz que o faturamento da divulgação será feito em nome do anunciante, devendo o veículo de divulgação remetê-lo à agência responsável pela propaganda.

Pelos serviços que executa, a agência de propaganda é remunerada na forma fixada no item III das Normas - padrão, a saber:

- "a) honorários na base de uma percentagem equivalente à comissão de 20%, que lhe é concedida pela imprensa falada e escrita e por outros veículos, o que significa cobrar como honorários essa comissão concedida pelos veículos sobre os preços de tabela;
- b) honorários na base de uma percentagem mínima de 15%, que cobra aos Clientes sobre o custo real comprovado dos trabalhos autorizados, inclusive os de arte, que não lhe proporcionem comissões;
- c) os serviços especiais, tais como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, etc., serão prestados mediante honorários a combinar."

Como se vê, da verba destinada pelos clientes ou anunciantes, a agência de propaganda aufera apenas os percentuais definidos em lei, sendo o restante transferido aos veículos de comunicação. A receita tributável da empresa de propaganda não pode, pois, ser confundida com a receita bruta que lhe é encaminhada pelos clientes.

A respeito dos fatos mencionados no auto de infração, alegou que o responsável por sua escrituração entendeu que poderia:

- a) lançar a receita bruta da venda de serviços e concomitan
- 

Acórdão nº 103-10.212

temente, os respectivos custos; ou

- b) lançar apenas os honorários cobrados, calculados sobre o custo real comprovado dos trabalhos realizados.

Assim, com relação às faturas emitidas para a Casa Civil do Governo do Estado de Santa Catarina e para a Companhia de Cigarros Souza Cruz, adotou o procedimento descrito na alínea "b" acima, isto é, não foram contabilizados os custos de produção dos serviços faturados, limitando-se a registrar os honorários líquidos.

A partir de 1986, a empresa não mais adotou esse procedimento. Tanto é verdade que, nesse ano, apenas as notas fiscais nºs 69, 70, 81 e 82, emitidas nos meses de janeiro e fevereiro, foram registradas na esteira da sistemática anterior. Apesar da preliminar de nulidade suscitada, resolveu pagar o que está sendo exigido relativamente a essas quatro notas fiscais. Quanto ao restante, não há que se falar em omissão de receita bem como em nota calçada.

Aliás, de acordo com o art. 154 do RIR/80, não se poderia atribuir à autuada ônus tributário baseado em lucro real que não esteja ajustado pelo exclusão de custos comprovadamente realizados e vinculados à receita considerada omitida, mas que, por erro, deixaram de ser escriturados.

Solicitou, a seguir, que fosse realizada diligência em seu estabelecimento para apuração da verdade dos fatos. Citou, a propósito, o Acórdão nº 103-04.851/82, em cuja ementa está dito que:

"As importâncias recebidas pelas Agências de Propaganda e devidas pelos anunciantes aos veículos de divulgação não integram a receita bruta operacional dessas agências."

Da mesma forma, as empresas revendedoras de com-



Acórdão nº 103-10.212

bustíveis, porque têm margem de lucro regulada por órgão estatal, já receberam o devido tratamento no Acórdão nº 101-77.412/87, em cuja ementa se disse:

"Uma vez apurada pela falta de contabilização de notas fiscais de compra de combustíveis, produto este cuja margem de lucratividade na revenda está regulada por órgão estatal, o valor sujeito ao tributo será a diferença entre os preços de venda e compra de cada litro de combustível, vigentes à época da aquisição."

Uma vez que a multa foi de 150%, solicitou seu cancelamento, já que não houve fraude.

As fls. 72/73 foi inserida a informação fiscal, propondo-se a manutenção do auto de infração.

O julgador singular manteve parte da autuação, sob o fundamento de que a documentação acostada aos autos demonstra que a autuada emitiu notas fiscais-faturas de serviços com inserção, na via do talonário, de elementos diferentes dos constantes da via do destinatário, ficando evidente que as mesmas não foram emitidas conjuntamente, caracterizando crime de sonegação fiscal. Paralelamente, deixou de contabilizar diversas notas fiscais de serviços emitidas para Cia. de Cigarros Souza Cruz. Em ambos os casos houve omissão de receitas, com fundamento nos arts. 154, 155, 157, § 1º, 158, 175, 178, 179, 181 e 743, incisos II e III do RIR/80, bem como o art. 728, III, em relação à multa agravada.

Após rememorar a legislação sobre o agenciamento de propaganda, salientou o julgador que a autuada optou, como ela mesma o afirma, por lançar a receita bruta de vendas e serviços e, concomitantemente, os respectivos custos. Ela teria emitido, assim, uma nota de serviços em nome do anunciante, incluindo aí o valor faturado pelo veículo de divulgação ao mesmo anunciante. Em isso acontecendo, é evidente que nenhum agente do fisco deixaria de levar tal fato em consideração, mesmo porque o procedimento não teria implicações nos resultados da empresa.

L

Acórdão nº 103-10.212

Além do mais, no caso dos autos não houve a intervenção de veículos de divulgação, notadamente nos serviços prestados ao Governo do Estado. Caem no vazio, portanto, todas as alegações ancoradas neste argumento.

Não há argumento algum que justifique uma pessoa jurídica a emitir deliberadamente "notas calçadas".

Quanto aos fatos ocorridos verifica-se a existência de discrepâncias entre a 1ª e a 2ª vias das notas-fiscais-faturas de serviços emitidas para o gabinete do Governador:

- Nota Fiscal-Fatura de Serviços nº 0003, de 29.05.85: 1) o valor constante da via do talonário e assim contabilizado (Cr\$ 2.750.000) corresponde a apenas 6,962% do declarado na via do destinatário (Cr\$ 39.500.000); 2) o valor por extenso só consta na 1ª via (destinatário);

- Nota Fiscal-Fatura de Serviços nº 0023, de 16.10.85: 1) o valor constante da 1ª via do talonário e assim contabilizado (Cr\$ 128.400) representa apenas 0,15% do declarado na via do destinatário (Cr\$ 128.400.000); 2) na discriminação dos serviços a quantidade de "hortas domésticas 86" constante da via do talonário (1.000) corresponde apenas a 1% do declarado na via do destinatário (100.000); 3) outras discrepâncias: valor por extenso, data com rasura na via do talonário, a palavra "nesta" escrita em letra maiúscula na via do talonário, etc.

- Nota Fiscal-Fatura de Serviços nº 067, 23.12.85: 1) o valor constante da via do talonário e assim contabilizado (Cr\$ 149.600) representa apenas 0,1% do declarado na via do destinatário (Cr\$ 149.600.000); 2) na discriminação dos serviços, a quantidade de hortas domésticas constantes da via do talonário (100) corresponde apenas a 0,1% do declarado na via do destinatário (100.000); 3) outras discrepâncias: valor por extenso, rasura na palavra "governador" da via do destinatário, a palavra "ESCOLA" não existe na via do destinatário, etc.

J

Acórdão nº 103-10.212

- Nota Fiscal-Fatura de Serviços nº 006, de 23.1

1) o valor constante da via do talonário e assim contabilizada (Cr\$ 150.000) representa apenas 0,1% do declarado na via do destinatário (Cr\$ 150.000.000); 2) na discriminação dos serviços quantidade de "hortas domésticas 86" constante da via do talonário (100) corresponde a apenas 0,1% do declarado na via do destinatário (100.000); 3) outras discrepâncias: na via do talonário consta "hortas escolares 86", enquanto na via do destinatário consta "hortas domésticas 86", etc.

As notas de empenho anexadas aos autos comprovam que a impugnante recebeu, definitivamente, pelos seus serviços prestados ao gabinete do governador durante o ano de 1985 a importância de Cr\$ 467.500.000, enquanto que registrou em sua contabilidade tão somente Cr\$ 3.178.000, omitindo escandalosamente Cr\$ 464.322.000, ou seja, 99,32% do total.

Com relação às notas fiscais emitidas pela Cia. de Cigarros Souza Cruz, a discrepância entre a via do destinatário e aquela presa ao talonário (contabilizada) também se mostra bastante significativa. Para um valor recebido de Cr\$ 501.509.085, a contribuinte contabilizou apenas Cr\$ 30.428.445, ou seja, 6,067% do total.

A impugnante não logrou destruir os argumentos do autuante. Até mesmo a sua afirmação no sentido de que sua remuneração se resumiria a honorários de 15% a 20%, conforme o caso, soa estranho ao se verificar que sua receita contabilizada se restringiu a apenas 0,68% (Gabinete do Governador) e a 6,067% (Cia. Souza Cruz) do total constante das notas em poder dos destinatários.

Quanto às receitas não contabilizadas correspondentes ao item 6.01.02 do "termo de encerramento de ação fiscal", a autuada limita-se a afirmar que não houve a omissão de receitas apontada, sem trazer aos autos, como no caso das notas calçadas, qualquer documento que comprovasse suas alegações.

Quanto à multa de 150% a correção de sua anotação

Acórdão nº 103-10.212

ção se deve ao fato de ter havido fraude comprovada nos autos.

De todo impertinente é o pedido de diligência, vez que a documentação acostada aos autos é suficiente para esclarecer o feito. Por conseguinte, deve ser indeferido tal pedido.

Tendo a impugnante concordado com a infração, no exercício de 1987, fica consolidado o crédito tributário.

Em face do disposto no art. 9º do Decreto-lei nº 2471/88, o imposto de renda do exercício de 1987 há que ser calculado tomando-se por base a OTN correspondente ao mês de abril de 1987, pelo que se refaz o demonstrativo de apuração do imposto de renda em OTN.

Em sua decisão, o julgador singular houve por bem dar provimento parcial à impugnação para:

- a) retificar o valor do imposto exigido, de 4.478,41 OTN para 4.445,30 OTN, e o valor da multa de lançamento de ofício de 6.083,91 OTN para 6.034,24 OTN;
- b) determinar se prosseguisse na cobrança do crédito tributário remanescente.

No recurso voluntário a empresa se limitou, na essência, a repetir os argumentos da impugnação.

É o relatório. 

Acórdão nº 103-10.212

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator.

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 20.11.89 (AR de fls. 89), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 14.12.89 (doc. de fls. 90).

PRELIMINAR DE NULIDADE

Levantou a empresa a preliminar de nulidade do auto de infração, eis que o exame dos dispositivos invocados demonstra que nenhum deles trata das irregularidades enfocadas.

Antes de abordar a problemática levantada, desejo mencionar a doutrina de SAUER conhecida como "teoria tridimensional", bem como a chamada "fórmula REALE". Ambos os autores teceram inúmeras considerações sobre a interação entre NORMA-FATO-VALOR, não só para explicar a nomogênese como também para elaborar considerações acerca da aplicação do Direito, de acordo com a trilogia NORMA-FATO-EFEITO. Da lição desses jusfilósofos se aprendeu que é característica da NORMA ser geral, enquanto o FATO é concreto, no sentido de particular, individual. A adequação da NORMA ao FATO CONCRETO é feita mediante a VALORAÇÃO pela qual se conclui se tal fato se enquadra ou não na hipótese legal invocada. Por essa razão não é possível editar-se uma norma para cada caso concreto e cada fato é posto diante da norma para se ver se há ou não subsunção do fato à norma.

a Talvez baseado neste ordem de idéias é que ALBERT HENSEL se utilizou da imagem do espelho. Assim, a norma seria comparada a um espelho diante do qual se reflete uma paisagem colorida e multifacetária de fatos. A tipicidade consiste justamente em se verificar que determinado fato se inclui em determinada norma como uma árvore da paisagem se reflete no espelho.

No caso em julgamento é evidente que não há uma

Acórdão nº 103-10.212

norma específica dizendo que "receitas não contabilizadas" equivale a omissão de receitas. Isto é o óbvio e decorre do sistema legal existente. Por isso, o autuante se valeu de vários dispositivos para mostrar que o fato de a empresa não escriturar receitas fez com que se concretizasse hipótese de omissão de receitas, hipótese esta que se enquadra como:

- a) infringente do art. 154 do RIR/80, que trata do lucro real, descrito como o lucro líquido do exercício ajustado por adições e subtrações prescritas ou autorizadas por lei e não das subtrações manipuladas a bel prazer do contribuinte, como no caso dos autos;
- b) foi infringente do art. 155 do RIR/80 porque a não contabilização de receitas desfigura o lucro líquido do exercício;
- c) infringente do art. 157, § 1º, do RIR/80, eis que este dispositivo determina que a escrituração deverá abranger TODAS as operações do contribuinte, e não apenas as que ele desejar;
- d) infringente do art. 175 do RIR/80, máxime na parte em que este determina que a escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendem a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais, o que não aconteceu no caso em julgamento, em que a autuada subtraiu à tributação receitas que recebera;
- e) infringente do art. 178 do RIR/80, pois o procedimento da autuada não obedeceu ao conceito de receita líquida de vendas e serviços, que é a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas, já que a empresa inventou, ainda, uma hipótese própria, qual seja, a de simplesmente só escriturar as receitas que de
sejar;

Acórdão nº 103-10.212

- f) infringente do art. 179 do RIR/80, pois não obedeceu ao conceito de "receita bruta", já que omitiu receitas recebidas.

No tocante à omissão mediante o estratagema das notas calçadas, ficou evidenciada a infringência do art. 158, do RIR/80, que trata da falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. A invocação do art. 181 do RIR/80 teve por objetivo, certamente, alertar o infrator que a lei prevê hipótese de omissão de receitas provada por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer meio de prova.

Não existe norma específica, repita-se, dizendo que a omissão de receitas ocorre no caso de emissão de notas calçadas, mas isto não impede que tal prática seja catalogada como omissão de receitas, pois o que se visa com tal meio é justamente omitir receitas à tributação. No caso, deve-se, ainda, invocar o art. 743 do RIR/80, pois tal estratagema envolve crime de sonegação fiscal.

Em matéria de aplicação do direito, o importante não é a catalogação legal, mas os FATOS, de acordo com a velha parêmia:

"DA MIHI FACTUM, DABO TIBI JUS
JUS NOVIT CURIA!"

O velho ensinamento do Direito Canônico nos leva a concluir que, no caso, o importante é que a fiscalização acusou a empresa de OMITIR RECEITAS, o que significa sonegar o pagamento de imposto. A questão que se coloca é esta: os FATOS relatados pela fiscalização demonstram que a autuada realmente subtraiu à tributação determinadas receitas?

A empresa invocou, para alegar a nulidade do auto de infração, o disposto no art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, que determina dever o autuante mencionar "a disposição legal in



Acórdão nº 103-10.212

fringida". Ora, conforme visto acima, isto não é verdade, pois todas as normas invocadas pela fiscalização foram realmente infringidas pela autuada.

De resto, ainda que se queira entender a invocação do art. 181 do RIR/80 como equívoco, os outros artigos citados pelo autuante estariam a demonstrar que a empresa não escriturava todas as suas operações e, não escriturando, só oferecerá à tributação uma parte das receitas.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

MÉRITO

A empresa se perdeu em considerações vagas, invocando sua condição de agenciadora de propaganda e publicidade, sujeita, portanto, à Lei nº 4.680/65. Ninguém duvidou disto. Nem se duvidou que a autuada age por ordem e conta de clientes anunciantes.

Não pôs em dúvida o fisco o fato de o faturamento da divulgação ser feito em nome do anunciante nem mencionou o fato de o veículo de divulgação remeter esse faturamento à agência responsável pela propaganda.

Não se questiona se a atividade publicitária nacional é ou não regida pelos princípios e normas do Código de Ética dos Profissionais de Propaganda.

Não se questionou o fato de os honorários da autuada serem calculados à base de uma percentagem equivalente à comissão de 20%, nem se os honorários são de 15%.

Não duvidou a fiscalização da afirmativa da autuada no sentido de a verba destinada a ela pelos clientes ou anunciantes se refere apenas àqueles percentuais definidos em lei.

Pode até ser verdade que a receita tributável da

Acórdão nº 103-10.212

empresa de propaganda não pode ser confundida com a receita bruta que lhe é encaminhada pelos clientes.

O que se questiona nestes autos é se a autuada realmente OMITIU RECEITAS ou não. Não se trata de discussão de teses, mas da análise de fatos concretos. A fiscalização apontou dois casos de omissão:

- a) adulteração de notas de serviços, mediante o expediente conhecido como "notas calçadas"; e
- b) não escrituração de receitas recebidas da CIA. DE CIGARROS SOUZA CRUZ.

Na realidade, a empresa não contestou estas duas infrações. O povo costuma a dizer: contra os fatos não há argumento! Os fatos constam do Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 47. Aí a fiscalização mencionou o número da Nota Fiscal de Prestação de Serviços, a data de emissão e a comparação entre o que consta em cada uma destas notas e o que a empresa realmente escriturou em sua contabilidade. Mais ainda: a fiscalização juntou os respectivos documentos a fim de que ficasse comprovada a fraude ou a adulteração de documentos a ponto de uma das vias não corresponder, em dizeres e em valores, ao que consta da outra via.

No tocante à CIA. DE CIGARROS SOUZA CRUZ, mencionou o autuante (fls. 47v.) o número da nota fiscal, a sua data e o seu valor, desafiando a autuada dizer onde escriturou tais receitas. Até o momento a recorrente ficou apenas em palavras e em considerações genéricas, mas não provou que realmente ofereceu à tributação esses valores que a fiscalização aponta como omitidos.

Contra a recorrente provam ter havido o fenômeno do calçamento de notas os documentos de fls. 10 e 12, 13 e 23, 17, 19, 20 e 23, 25 a 37, onde se pode verificar que na mesma nota fiscal constam dois valores diferentes.

7

Acórdão nº 103-10.212

Quanto à não contabilização das receitas recebidas da CIA. DE CIGARROS SOUZA CRUZ pesam os documentos de fls. 25 e 26.

De resto, faço minhas as palavras do julgador singular, na bem elaborada decisão de fls. 84, em que analisou cada nota fiscal em questão.

Na impugnação alegou a empresa que seu contador entendeu que poderia:

- a) lançar a receita bruta da venda de serviços e, concomitantemente, os respectivos custos; ou
- b) lançar apenas os honorários cobrados, calculados sobre o custo real comprovado nos trabalhos realizados.

Acontece que nos autos não se questiona matéria relacionada com contabilização de receitas e custos, mas a relacionada com a omissão de escrituração de receitas, o que é muito diferente. Alegou que com relação às faturas emitidas para a Casa Civil do Governo do Estado de Santa Catarina e para a Cia. Souza Cruz adotou o procedimento de lançar apenas os honorários cobrados. Além de não ter provado que simplesmente só registrou os honorários líquidos, a pergunta que se faz é a seguinte: por que, então, emitiu as Notas Fiscais de Prestação de serviços pelo total faturado?

O argumento da empresa baseado no fato de que, de acordo com o art. 154 do RIR/80, se a fiscalização apontou receitas omitidas deveria ter descontado os respectivos custos, esta Câmara já se posicionou a respeito, no Acórdão nº 103-04.310, de 17.03.82, Relator o Cons. Urgel Pereira Lopes, em cuja ementa se diz:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS: Quando se apuram receitas não escrituradas não cabe cogitar de custos correspondentes. O cotejo de receitas e custos determina a apuração de resultados que, nu-



Acórdão nº 103-10.212

ma pessoa jurídica, são apurados se há escrituração das receitas e despesas ou custos correspondentes."

É verdade que há casos em que o Conselho de Contribuintes tem feito menção a custos ou despesas relacionados com as receitas omitidas, como é o caso citado pela recorrente em que a omissão de receitas deve ser encarada em conjugação com os custos, pois do contrário se chegaria a tributação insuportável. Foi o caso, também, do Acórdão nº 101-75.677, de 23.01.85, no qual se verificou que a tributação feita com base apenas nos valores das fichas de veículos apreendidas na empresa levaria a injustiças, pois os custos desses mesmos veículos também não foram contabilizados.

No caso em julgamento, faltou à recorrente demonstrar que custos relacionados com as "notas calçadas" não foram escriturados, ou que custos relacionados com as receitas omitidas recebidas da SOUZA CRUZ não foram contabilizados.

DILIGÊNCIA

A empresa solicita que este Conselho mande realizar diligência. Acontece que o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 dá à autoridade fiscal a faculdade de realizar as diligências que entender necessárias. Isto significa que a realização ou não de diligência fica entregue ao poder discricionário. No caso, não há necessidade de se realizar qualquer diligência, pois as provas aí estão, nos autos, faltando, apenas, que a recorrente as destrua, ou que demonstre não ter ocorrido o fenômeno do calçamento das notas, bem como prove que as receitas recebidas da Souza Cruz foram escrituradas e oferecidas à tributação. Isto, porém, é tarefa da recorrente, e não do fisco.

RECEITA BRUTA OPERACIONAL

Desde a impugnação vem a autuada citando o Acórdão nº 103-04.851, de 18.10.82, que assim se acha ementado:

2

Acórdão nº 103-10.212

"IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO: só deve prevalecer quando for inviável a determinação do lucro real. As importâncias recebidas pelas Agências de Propaganda e devidas pelos Anunciantes aos Veículos de Divulgação, não integram a receita bruta operacional dessas Agências."

Tratava-se, pois, de arbitramento do lucro e este Colegiado entendeu não caber o arbitramento, pois o Fisco desprezara a escrituração da empresa só porque não fora devidamente registrado na Junta Comercial, pois esta é mera formalidade que não impede a apuração do lucro real. Ao se verificar o lucro real de uma empresa de propaganda, salientou o Relator.

"A legislação que rege as atividades das Agências de Propaganda coloca-a como mera intermediária entre os veículos de Divulgação e os Anunciantes, podendo-se concluir que, em face de o faturamento ser feito diretamente por aqueles a este, cabendo às empresas agenciadoras da propaganda tão somente efetuar o recebimento dos honorários contratados, as quantias devidas aos Veículos de Divulgação não podem ser consideradas despesas operacionais suas, assim como o valor global recebido não integra a receita bruta operacional dessas Agências."

E acrescentou o Relator:

"Os registros da receita bruta operacional apresentada pela recorrente devem ser admitidos como válidos até que se possa provar o contrário, o que inocorreu no presente caso."

Desejo, sobretudo, salientar o que disse o Relator, no final de seu voto:

"O que se apresenta como inadmissível é a tomada de parcelas que, embora recebidas pelas Agências de Propaganda, são remunerações de serviços prestados pelos veículos de Divulgação como integrantes da receita bruta operacional das mencionadas Agências."

Como se vê, o caso presente difere do acórdão invocado pela recorrente, entre muitas outras / por estas duas ra-

Acórdão nº 103-10.212

zões:

- a) em primeiro lugar, no caso daquele acórdão paradigma, tratava-se simplesmente de arbitramento pelo fato de a agência não ter registrado o livro Diário, o que não é o caso presente;
- b) naquele julgado, tratava-se de encarar qual o verdadeiro lucro real da empresa, não se podendo simplesmente arbitrar o lucro com base em receitas recebidas, eis que as agências de propaganda são meras intermediárias. Há certas parcelas, conforme acentuou o Relator, que embora recebidas pelas Agências de Propaganda são remunerações de serviços prestados pelos veículos de Divulgação.

Ora, faltou, no caso em julgamento, a autuada provar que era mera intermediária nas receitas apontadas pela fiscalização. Faltou à recorrente provar que operou, no caso dos autos, como mera intermediária entre os Veículos de Divulgação e os Anunciantes.

Com relação às notas calçadas, o que houve foi adulteração grosseira do valor da prestação dos serviços. Compare-se, por exemplo, a Nota Fiscal nº 003 (fls. 10), cujo serviço foi faturado por Cr\$ 2.750.000, sendo que a via fornecida pelo Governo do Estado e sujeita à inspeção do Tribunal de Contas apontava o valor de Cr\$ 39.500.000. Isto sem contar as inúmeras irregularidades já descritas na decisão do julgador singular. Em outros termos, a questão, neste processo, não está em saber se a autuada agia como intermediária entre os Veículos de Divulgação e os Anunciantes, mas no fato de a autuada ter emitido faturas com um valor para o beneficiário dos serviços com um valor mais elevado do que o valor da via que ficou na empresa emiteⁿte ou prestadora dos serviços.

No tocante à CIA. DE CIGARROS SOUZA CRUZ, invoco o documento emitido por esta Companhia em que ela relacionou os valores pagos à recorrente nos anos de 1985 e 1986. Ora, compe-

Acórdão nº 103-10.212

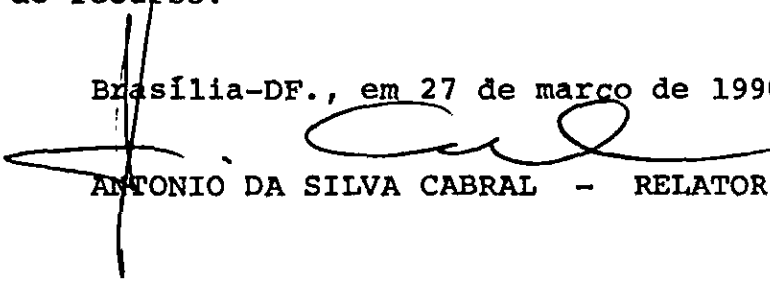
tia à autuada ter trazido provas para o processo no sentido de que ela foi mera intermediária entre a Souza Cruz e o veículo de divulgação. Além do mais, se a recorrente se comportou como mera intermediária, qual foi a importância relativa a cada intermediação? Onde escriturou, então, o valor verdadeiro?

MULTA AGRAVADA

Não resta dúvida que a empresa, no tocante a notas calçadas, agiu com evidente intuito de fraude. Não há como deixar de cobrar a multa de 150%.

Assim sendo, voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 27 de março de 1990



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR