

SESSÃO de 11 de junho de 1996.

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

RECURSO Nº : 110.973 - I.R.P.J. - EXERCÍCIO DE 1989

RECORRENTE: SÍMBOLO PROPAGANDA LTDA.

RECORRIDA: D.R.F. EM PORTO ALEGRE - RS.

I.R.P.J. - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.
GLOSA. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS IDEOLOGICAMENTE
FALSOS. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

A majoração de custos ou despesas operacionais, mediante utilização de documentos ideologicamente falsos, com o firme objetivo de reduzir o resultado do exercício e, de consequência, o lucro sujeito à tributação pelo Imposto de Renda, caracteriza a prática de ato ilícito, sujeitando o infrator, além da glosa das parcelas indevidamente contabilizadas, à multa qualificada prevista no artigo 728, III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

I.R.F. - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PROCEDIMENTO
REFLEXO - A decisão, prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente ao Imposto de Renda na Fonte aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - Tendo presente o disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei Nº 8.218.

Recurso conhecido e provido, em parte.

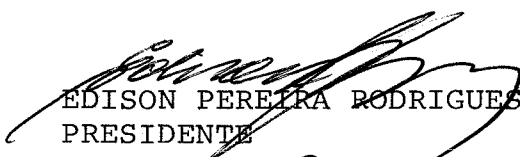
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÍMBOLO PROPAGANDA LTDA.

ACÓRDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Por unanimidade de votos, DAR provi^{imento} parcial ao recurso, para excluir da exigência o encargo

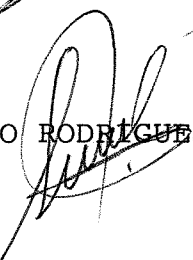
Processo nº 11080/005.229/94-02

Acórdão nº 101-89.833

da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:
JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL
PIMENTEL, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES
FEITOSA.

RECURSO Nº : 110.973

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

RECORRENTE: SÍMBOLO PROPAGANDA LTDA.

RECORRIDA: D.R.F. EM PORTO ALEGRE - RS.

R E L A T Ó R I O

SÍMBOLO PROPAGANDA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. -MF sob o nº 92.988.039/0001-87, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre - RS que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve, em parte, a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 01/02, 05/06 e 09/10, recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As irregularidades apuradas pela Fiscalização encontram-se descrita no "Relatório de Fiscalização" de fls., como abaixo se transcreve:

"3. MOTIVOS DAS GLOSAS

O primeiro motivo, que se refere a todas as despesas glosadas, são os esclarecimentos vagos e insuficientes prestados pela Símbolo (fls. 28/69). Além deste, outros motivos para estas glosas são apresentados, a seguir, agrupados em dois blocos. No primeiro, constam as razões específicas para cada item de despesa ou empresas relacionadas no item anterior. No segundo, está demonstrado o destino dos cheques emitidos para o pretenso pagamento dos valores glosados.

3.1 MOTIVOS RELACIONADOS COM CADA EMPRESA

3.1.1. - CONSTRUTORA MAGISTRAL (ITEM 1 DA TABELA ACIMA)

A documentação que embasou o registro da despesa não foi apresentada (fls. 28), o que, por si só, justificaria a glosa

Adicionalmente, em termo de esclarecimentos de 11/11/93 (fls. 38 a 40), Jorge Itamar Machado Gravem, diretor financeiro e sócio da Símbolo (contratos de fls. 93/110), afirmou se tratar de reforma e pintura do prédio sede da Símbolo, não tendo nenhuma documentação referente a este serviço.



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Outro aspecto: o valor da despesa contabilizado (Cz\$ 50.000.000,00, correspondentes hoje a cerca de 65.000,00 URV) é exagerado. Como parâmetro, pode ser utilizado o valor de Cz\$ 65.000.000,00 pelo qual José Daltro Franchini, sócio majoritário da Símbolo, adquiriu, na mesma época, um apartamento de cobertura com área de 532 metros quadrados (escritura de fls. 410/411).

Além disso, Luiz Antônio Rodrigues da Cunha Ratto, sócio (contrato social e alterações de fls. 147 a fls. 161) da única Construtora Magistral Ltda. existente no Cadastro Geral de Contribuintes da SRF, inscrita sob número 89.017.545/0001-14, declara (fls. 146) nunca ter tido qualquer tipo de relacionamento comercial com a Símbolo e que operou apenas até 1985.

3.1.2. - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES ENGRA LTDA. (ITENS 3.4, 5, 6, 7, 8, 9, 14, 17, 27 E 28).

Aires Socares, sócio desta empresa (contrato social de fls. 203 a 205), declara (fls. 164) ter emitido notas fiscais contra a Símbolo com "valores de dez a vinte vezes aos efetivamente acertados para os serviços", a pedido de um funcionário da Símbolo por ele conhecido como Celso "Financeiro".

3.1.3. COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES FOTOCROMO LTDA. E CROMOS REPRESENTAÇÕES - NOME FANTASIA DA FIRMA INDIVIDUAL DE MATIAS SILVA ABRAHÃO (ITENS 2, 10, 15, 23, 26, 34 E 36).

O sócio da primeira empresa (contrato de fls. 216 a 219) e titular da segunda (registro de fls. 239/240), Mathias Silva Abrahão, declara (fls. 206 e 220) ter emitido as notas fiscais que embasaram os lançamentos de despesa acima, prestado os serviços nelas referidos e recebido, geralmente em espécie e na sede da Símbolo, os valores nelas constantes.

Por outro lado, afirma, também, que apenas servia de intermediário dos serviços, repassando-os a terceiros que não soube identificar com precisão, que não emitiam notas fiscais e que "este procedimento era adotado com a finalidade de aproveitar o limite de isenção de que gozava como microempresa."

Entretanto, ao contrário do que afirma, será demonstrado adiante que não recebeu os valores integrais das notas fiscais, mas apenas parcelas de exatamente 7%, em alguns casos, ou 10% em outros. Não fica claro, desta forma, se estes percentuais correspondem a serviços efetivamente prestados ou a "comissões" recebidas pela emissão das notas fiscais.

Quando da análise dos cheques obtidos em decorrência da quebra de sigilo bancário, constatou-se que, com relação ao item 2, apesar de constar na ficha o nome de Fotograma, o cheque que teria pago esta despesa foi emitido nominalmente a Comércio e Representações Fotocromo Ltda.



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

3.1.4. PRESSGRAPHO ARTES GRÁFICAS LTDA. (itens 16 e 35).

O mesmo Mathias Silva Abrahão, também sócio desta empresa (contrato social de fls. 266 a 267), neste caso afirmou nada saber a respeito. Os pretensos pagamentos, entretanto, justificam a glosa, conforme mostrado adiante.

3.1.5. ESTÚDIO DE FOTOGRAFIA FORMATO - NOME FANTASIA DA FIRMA INDIVIDUAL DE RICARDO SPERB MARQUES (ITENS 12, 24 E 33).

As notas fiscais relativas ao item 12 não foram apresentadas pela Símbolo (termo de fls. 73 a 82).

Com relação às demais, de números 152 a 155, Ricardo Sperb marque, titular da firma acima (registro de fls. 276), declara (fls. 268) ter efetivamente prestado os serviços discriminados nas notas fiscais, mas que entregou as duas primeiras vias em branco a um funcionário da Símbolo de nome Celso Matzembacher para que fossem preenchidas e que estranha os valores com que foram preenchidas, achando-os elevados, afirmando ter recebido valores menores. Tendo em vista que não apresentou as vias cativas das notas fiscais, também não fica claro se os valores por ele recebidos se referem a efetiva prestação de serviços ou a "comissões" pela cessão das notas.

3.1.6. MICROSIS COMPUTADORES E SISTEMAS LTDA. (ITENS 13, 19, 22, 25 E 30).

A Símbolo declarou não apresentar as notas fiscais relativas aos itens 22 (correspondência de fls. 69) e 25 (fls. 83 a 91).

Com relação aos demais itens, através de esclarecimentos (fls. 278) prestados por seus sócios (contrato social e alterações posteriores de fls. 308 a 318), fica patente que a Microsis nunca prestou serviços à Símbolo, tendo operado até 1985. Da análise das vias cativas de notas fiscais (fls. 284 a 307) por eles apresentadas e retidas por esta fiscalização, depreende-se tratar-se de "talão paralelo", diferindo das notas retidas na Símbolo (fls. 280 a 283) pela impressão do cabeçalho e do rodapé, encontrando-se elementos coincidentes no corpo.

3.1.7. JÚLIO CÉSAR DA SILVA RIVATTO (ITENS 20 E 31).

Ainda não foram obtidos esclarecimentos do titular desta empresa. A glosa baseia-se no destino dos cheques que pretensamente teriam pago estas despesas, como adiante explanado.

3.1.8. ITENS 11, 18, 21, 29 E 32.

A autuada declara não possuir as notas fiscais que deram origem ao registros destas despesas, conforme correspondências de fls. 28, de fls. 69 e de fls. 83 a 91, o que já é motivo para glosa. A análise dos cheques que as teriam pago reforçam esta convicção."



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Após indicar o destino que teria sido dado a cada um dos cheques emitidos para pagamento dos serviços pretensamente prestados (fls. 20/23), as autoridades lançadoras concluem:

“4.1. O pequeno grau de detalhe dos esclarecimentos da Símbolo a respeito da efetiva prestação dos serviços por ela contabilizados como despesas (termos de fls. 83 a fls. 91 e de fls. 28/69), principalmente com relação à reforma de sua sede que teria sido realizada pela Construtora Magistral Ltda., mas também com relação às outras empresas, em que se limita a mencionar os elementos constantes das notas fiscais;

4.2. Que a Símbolo deixou de apresentar documentos de natureza fiscal que comprovassem diversas destas despesas;

4.3. Que invariavelmente as declarações dos responsáveis pelas empresas que teriam prestado serviços à Símbolo apontam irregularidades como emissão de notas fiscais em valores superiores aos dos serviços prestados, inatividade à época em que os serviços seriam executados, indicando que não foram prestados, existência de talões paralelos, entrega de documentos em branco para que a Símbolo os preenchesse e pretensos repasses de serviços a terceiros não identificados, que por sua vez não emitiriam notas fiscais;

4.4 Que à maior parte das despesas relacionadas no item 2 correspondem a dois pagamentos, sendo um deles em percentuais exatos (5, 6, 7 ou 10%) do valor total e coincidentes com a comissão geralmente cobrada pela cessão de notas fiscais;

4.5 Que os únicos destes cheques que foram compensados foram depositados em conta correndo de sócio da Símbolo;

4.7 Que diversos cheques têm em seu verso anotações de depósito na conta de José Daltro Franchini, sócio da Símbolo;

4.8 Que da análise da movimentação financeira dos sócios e das fitas das máquinas de caixa que autenticaram cheques ficou comprovado que os valores dos cheques que não foram compensados também acabaram depositados em conta corrente de sócio da Símbolo ou se destinaram a aplicações ao portador;

4.9 Que em um caso o valor dos cheques foi primeiro depositado na conta corrente de José Daltro Franchini para posteriormente ser aplicado integralmente em papéis ao portador, o que prova ser este tipo de aplicação utilizado pelos envolvidos;

4.10 Que destas aplicações ao portador uma contém o nome Jorge Itamar e que o valor do resgate de outra foi depositado na conta corrente de Jorge Itamar Machado Gravem;



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

4.11 Que Jorge Itamar Machado Gravem, sócio e diretor financeiro da Símbolo, recebeu, de quase todos os pagamentos, valor equivalente a 10% deles, percentual coincidente com o de sua participação no capital social da Símbolo, conforme contrato social e alterações (fls. 93 a 110).

Fica patente que as despesas glosadas foram contabilizadas pela Símbolo de forma fraudulenta e que devem ser adicionadas ao Lucro Real conforme o disposto nos artigos 157 e parágrafo 1o., 158, 165, 174 e parágrafos, 191 e parágrafos, 192, 197 e 387, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nro. 85.450 de 4 de dezembro de 1980, cabendo aplicação da multa de 150% estabelecida no artigo 728, III, do mesmo Regulamento.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 416/431, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
CUSTO, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**

A utilização de documentos ideologicamente falsos, com o propósito deliberado de conferir suporte contábil à despesas efetuadas a título de prestação de serviços, constitui fraude e dá ensejo à aplicação de multa qualificada.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Aplica-se ao processo decorrente, pela relação de causa e efeito, o decidido no processo matriz.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Por força da Resolução nº 11, de 04.04.95, do Senado Federal, suspende-se a cobrança da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88 no período-base encerrado em 31.12.88.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

Cientificada dessa decisão em 14 de julho de 1995 (AR de fls. 451), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 11 de agosto seguinte, sustentando em síntese:

a) examinado o relatório de fiscalização, verifica-se que seus autores suspeitam da caligrafia constante das notas fiscais, dos valores nelas lançados e do tipo de prestação de serviços, argumentando que algumas empresas firmatárias daqueles documentos seriam inexistentes, sem apresentar, no entanto, nenhuma prova idônea para desfazer a presunção de validade dos lançamentos contábeis, os quais só cedem diante da concreta demonstração em contrário;



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

b) nem mesmo a apreensão de documentos e quebra do sigilo bancário de sócios-gerentes e demais quotistas da recorrente apontou a prática de qualquer fraude fiscal, indicando apenas meras conjecturas de que o valor pago aos fornecedores teria sido transferido para a conta particular de um dos seus sócios, nada mais;

c) a ação fiscal não merece prosperar, pois mero indício não tem o condão de elidir toda prova contábil anexa ao processo, carecendo, por isso, o procedimento, de respaldo legal, doutrinário ou jurisprudencial;

d) destituída, por outro lado, de fundamento a suspeita de inidoneidade das duas notas emitidas pela Servicon, devido ao seu elevado valor, como se fosse proibido pagar serviços efetivamente prestados, o que configura mera conjectura, imprestável para destruir uma prova documental irrefutável;

e) declarações do tipo das prestadas no presente processo têm sido repelidas pela doutrina como meio eficaz para instruir o lançamento de ofício, conforme trecho transcrito de trabalho da lavra de Hugo de Brito Machado, referente a caso bastante semelhante ao sob apreciação;

f) o simples fato de o fisco ser o terceiro prejudicado pelo negócio apontado como simulado, em nada altera o perfil e o regime do instituto, ao menos no direito brasileiro, em que a simulação não é arvorada em infração fiscal dos negócios jurídicos, não cabendo a ele conhecer oficiosa e diretamente da simulação, declarando por si próprio o defeito do negócio e tributando, pelo ato de lançamento, a realidade oculta pela aparência enganosa;

g) se a decisão monocrática tem fundadas suspeitas de que as operações realizadas pela recorrente seriam sumuladas, nada mais poderá fazer o erário do que efetuar o lançamento conforme a aparência do ato e requerer a decretação de sua nulidade perante o Judiciário, tributando os valores comprovadamente sonegados se e quando obtida a anulação;

h) todas as notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços são eficazes, até mesmo aquelas cuja validade foi objeto de algumas declarações padronizadas, redigidas pelos próprios fiscais e respondidas pelos pretensos representantes legais de algumas das diversas empresas prestadoras de serviços, sem o indispensável contraditório;



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

i) cabe registrar que as referidas declarações, pelo seu conteúdo, são meios absolutamente ineficazes para anular a prova documental produzida ao longo do trabalho de auditoria, a qual está calcada em documentos fiscais regulares, prevalecendo sempre sobre simples declarações, ainda mais quando firmadas anos após ocorrido o fato documentado;

j) como não podiam demonstrar a fraude de cuja prática suspeitavam e como a prova contábil lhes era adversa, os autuantes se socorreram de documentos estranho à contabilidade, do porte das declarações por eles próprios elaboradas e de papéis pessoais, apócrifos e sem timbre, apreendidos sobre a mesa do diretor da recorrente, dentre os quais há um relatório, elaborado não se sabe por quem, contendo apenas projeções e números, ineficaz pela sua própria natureza, como meio para destruir o valor probatório dos lançamentos da escrita fiscal da recorrente;

l) tendo acesso a esse papel, que presumiu se relacionasse com possível contabilidade paralela, a fiscalização, arbitrariamente, apreendeu-o, e forte nesse e em outros elementos de secundário valor, pretende, desprezando a eficácia probante da escrita fiscal e contábil, tributar, como receita sonegada, todas as importâncias nele inseridas;

m) impunha-se, pois, que o objeto da investigação se fizesse nos livros comerciais e fiscais da recorrente, jamais em elementos totalmente estranhos em relação direta com a documentação contábil-fiscal, tais como um relatório, imprestável para indicar que houve receita e, em consequência, omissão de receita, conforme orientação segura da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo a qual são indispensáveis provas concretas para que fique perfeitamente caracterizada a omissão de receita;

n) o mesmo acontece com valores de depósitos bancário, isoladamente considerados, imprestáveis para provar ilícito fiscal, como presume o fisco, pois os mesmos sequer se prestam para demonstrar acréscimo patrimonial ou a renda adquirida, sendo certo que só a prova documental inequívoca, inexistente na espécie, é o bastante, não se podendo afirmar que os diversos pagamentos, efetuados mediante cheques, endossados e descontados no caixa do banco, chegaram à conta pessoal do sócio-gerente;

o) de todo inadmissível o entendimento do erário, manifestado no auto de infração, ao negar o direito de deduzir a despesa relativa aos valores pagos a terceiros, pela prestação de serviços, sendo improcedente a falsa alegação de que aquele direito legítimo deixaria de existir devido às supostas irregularidades detectadas, cuja prática é atribuída não à recorrente, mas às empresas com as quais transacionou;

p) o fato de o valor de algumas transações ser elevado, a juízo do fisco, em nada as invalida, pelo contrário, até porque quanto mais alto o preço do serviço prestado, descrito na nota fiscal, maior a incidência do imposto devido, e, se o prestador não paga o tributo ou adultera a nota fiscal cativa ao talonário, como se alega, o problema é do fisco, jamais do contribuinte, beneficiário do serviço;



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

q) as eventuais irregularidades praticadas por alguns dos 97 prestadores de serviços não retira a eficácia das notas fiscais por eles emitidas, pois não são, por si sós, suficientes para tornar tais documentos inidôneos, como pretendido pelo fisco;

r) se a disponibilidade da renda ou provento é o elemento objetivo básico do fato gerador do imposto, soa até herético pretender fazê-lo incidir sobre importâncias que sabidamente não constituem renda ou provento, como é o caso do valor das despesas deduzidas, todas necessárias à atividade da recorrente;

s) ao repudiar a mencionada dedução, o erário está a instituir, por via indireta, um imposto sobre um não lucro, violando, assim, o disposto nos artigos 43 e 44 do C.T.N.; se o regime jurídico, ao se apurar o lucro para o imposto sobre a renda, não permite que uma não renda seja tributada, à evidência que a pretensão constante do lançamento de ofício não pode prosperar, especialmente, porque, o aplicador da lei tributária e em particular o legislador ordinário, deve observar, em matéria de imposto de renda, os postulados básicos insertos nos artigos 43, 113 e 114 do C.T.N.;

t) inexistente em direito qualquer princípio que erija a má-fé em regra ou princípio de interpretação, ao revés, notadamente em matéria de penalizações, tenham o caráter que tiverem, é vedada presunção de tão desabusado teor, parecendo óbvia a assertiva, dispensando justificações;

u) mesmo que se entenda, por absurdo, que a recorrente seja responsável pela prática de alguma operação irregular e que por isso tenha de glosar as despesas deduzidas, ainda assim descabe a imposição da draconiana multa, imposta pela decisão recorrida, calculada sobre o estratosférico e inadmissível valor de crédito tributário apurado, pois conforme entendimento doutrinário, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada, mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade;

v) o valor do crédito não pode subsistir, porque absolutamente vedada a correção monetária, mediante utilização da T.R.D., que não constitui índice de desvalorização da moeda, mas sim fator representativo de remuneração do dinheiro, como demonstrado.

É O RELATÓRIO.



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Como do relato se infere, a recorrente sustenta, de plano, a ineficácia do lançamento tributário, por formalizado com base em meras suspeitas, sendo indispensável a prova cabal da prática dos ilícitos, bem como adverte para a predominância da prova contábil sobre a extra-contábil.

A suspeição levantada pelos Autuantes sobre a caligrafia utilizada para preenchimento de documentos fiscais emitidos por terceiros, em valor da recorrente, como está declarado no Relatório de Fiscalização (fls.), serviram tão somente como meio para aprofundamento das investigações.

Não se trata, como pretendido pela recorrente, de lançamento calcado em “mero indício”, ou com base em presunção, mas, ao revés, foram colhidas provas cabais, indubitáveis e incensuráveis, de que a recorrente praticava, em larga escala, omissão no registro de receitas, com movimentação dos recursos à margem da escrituração.

Também não é correto afirmar-se que as declarações utilizadas pelas autoridades lançadoras têm sido repelidas pelos doutrinadores, como meio eficaz de prova para sustentar lançamento tributário. Trata-se, como fácil é concluir, de meia verdade, já que o lançamento não está formalizado apenas e tão somente sobre o alicerce da prova constituída com tais declarações. São elas, na verdade, um elemento a mais, que formam o conjunto probatório de que se valeu a Fiscalização, conjunto este eficiente e eficazmente montado com o propósito maior de demonstrar a prática de irregularidades, com o firme objetivo de reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda, outros e tributos e contribuições sociais.

Como bem registrado pela autoridade julgadora monocrática, a glosa das despesas inquinadas de irregulares ou irregularmente registradas na contabilidade, está firme na prova de que a recorrente se utilizou de expedientes condenáveis com vistas a forjar gastos, os quais estão acobertados por documentos fiscais emitidos sem as correspondentes operações neles registradas.

Não há qualquer dúvida quanto ao que restou consignado às fls. 439, onde a autoridade “a quo” afirma textualmente:

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

"Isto posto, percebe-se dos autos que há dois planos de aproximação conducentes ao teor da acusação. O primeiro diz respeito ao conjunto de indícios de irregularidades que foram se acumulando ao longo do processo de auditoria e de diligências, de sorte a firmar convicção de que a empresa, contando com o consentimento, conluio ou mesmo desconhecimento de supostos fornecedoras, montara um esquema adrede preparado para subtrair recursos da pessoa jurídica. O segundo enfoque consistiu em privilegiar a movimentação financeira real da empresa, de sorte a demonstrar documentalmente que parcelas sempre superiores a 90% dos valores assinalados nas notas fiscais tiveram como destinatária principal a conta do sócio e dirigente da autuada, Sr. José Daltro Franchini, subsidiariamente, mas também ad nauseam, a conta do sócio Sr. Jorge Itamar Machado Gravem."

Com o rastreamento dos cheques utilizados pela recorrente para efetuar os supostos pagamentos, ficou demonstrado que a maior parte dos valores acabaram por engordar as constas correntes bancárias mantidas pelos sócios acima citados.

Não colhem os argumentos expendidos pela pessoa jurídica autuada no sentido de que os negócios realizados, até que sejam declarado nulos pelo Poder Judiciário, são válidos, lícitos, eficazes. Com efeito, está provado nos presentes autos que a recorrente se utilizou de documentos emitidos de forma "graciosa" para, inserindo-os na escrituração fiscal e contábil, reduzir o lucro sujeito à tributação. Não há falar em "contabilidade em ordem" quando comprovadamente considerável volume de lançamentos não correspondem ou não traduzem a realidade dos fatos.

Se concretizado o lançamento tributário com respaldo em "indícios" ou "presunções, a razão estaria do lado da recorrente, quando considerados os argumentos apresentados em sua petição de fls. 453/477. Todavia, a exigência do tributo se alicerça em provas concretas dos ilícitos praticados, não deixando qualquer margem para aplicação de simples frases de efeitos ou defesa de teses inaplicáveis à espécie.

A recorrente procura confundir o julgador quando tece alentadas considerações sobre a impossibilidade de produção da prova negativa, com apoio em renomados doutrinadores pátrios.

Ocorre que não se cogita, nos presentes autos, de tal matéria. Com efeito, a legislação tributária confere às pessoas jurídicas o dever de provar não só a efetiva prestação dos serviços ou da aquisição de bens, como também que tais serviços ou bens atendem às condições de necessidade, usualidade e normalidade, considerada a atividade desenvolvida pela empresa, para que possa deduzir o valor desembolsado como custo ou despesa operacional.

A recorrente, no entanto, sempre permaneceu no campo apenas teórico, tendo deixado de apresentar qualquer elemento probante que pudesse dar respaldo às suas alegações.

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Por outro lado, no que se refere à ilicitude da prática adotada pela recorrente com vistas a desviar recursos de seu giro normal, mediante a utilização de documentos ideologicamente falsos, a Fiscalização se incumbiu de produzir, de forma irresponsável, todo um conjunto de provas, as quais levam à conclusão de que ocorreu, de forma efetiva, sonegação fiscal durante o período fiscalizado.

Sustenta a recorrente que na impossibilidade de ser provada a fraude, vez que a prova contábil lhe era adversa, a Fiscalização se socorreu de documentos estranhos aos seus assentamentos contábeis, do porte das declarações elaboradas pelas próprias autoridades lançadoras, documentos esses apócrifos e sem timbre, apreendidos sobre a mesa de seu Diretor, como é o aso do "relatório, elaborado não se sabe por quem.

Ao contrário do afirmado pela pessoa jurídica autuada, a Fiscalização não se valeu tão somente de declarações prestadas por terceiros, todos eles direta ou indiretamente relacionados com os fatos apurados, diga-se, nem ficou apenas no limite indicado pela apreensão de assentamentos efetuados em papéis sem timbre ou identificação do emitente. A verdade é que o Fisco procurou e conseguiu estabelecer relação direta entre os valores consignados naqueles assentamentos e operações realizadas pela recorrente, de forma a caracterizar, sem qualquer margem de dúvida, efetiva movimentação de recursos à margem da escrituração, todos resultantes da inserção, na contabilidade, de custos ou despesas que não correspondiam a uma efetiva prestação de serviços, ou seja, custos ou despesas suportados por notas fiscais ou outros documentos, todos inidôneos.

Com inteira razão o parecerista (fls. 6345), quando afirma:

"30. Como visto, é fácil apreender que a prova da fraude não se cingiu, como sugere a impugnante, à apreensão de documentos estranhos à contabilidade. O que ocorre é que a empresa, diante da circunstância de não poder adotar a omissão de receita como mecanismo de evasão fiscal (dado o relacionamento com pessoas jurídicas de certo porte, inclusive de Direito Público), valeu-se do expediente de forjar despesas. (...) A tarefa, concluída a bom termo, foi a de demonstrar a inidoneidade dos documentos que lastrearam a contabilidade."

É certo que toda empresa tem como utilizar-se de expediente visando omitir o registro de receitas Entendo que, no caso, além dos entraves retro indicados, motivaram a adoção da prática de majoração de custos ou despesas operacionais, não só a circunstância de ser ela de mais fácil utilização, como também a que permite seja ampliado o limite de recursos que possam ser retirados do giro normal do empreendimento, sem a incidência do tributo, e canalizados para as pessoas físicas dos beneficiários.

d

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Causam espanto determinadas afirmações feitas pela recorrente, quando procura convencer o julgador de que todos os registros efetuados em sua contabilidade resultam de operações normais, efetiva e comprovadamente acontecidas, suportadas por documentos emitidos em consonância com a legislação fiscal vigente à época. Da mesma forma, se tomadas como último recurso utilizado na inglória tarefa de contestar fatos e evidências que não podem ser ignorados, pode-se admitir tamanha ousadia quando a recorrente afirma serem prestáveis, como meio de prova, os documentos trazidos aos presentes autos e que consistem num elevado número de cheques, recibos de depósitos, extratos bancários e outros que comprovam a prática de atos fraudulentos, como o firme propósito de reduzir a base de cálculo do tributo.

Como já registrado, não há meios de se contestar, de forma isolada, este ou aquele documento, esta ou aquela prova produzida pela Fiscalização. O que deve nortear a análise, para efeito de caracterizar o ilícito fiscal, tem a ver com o conjunto probatório, formado por cada um e por todos os elementos que constituem o processo sob exame. Assim considerados, os elementos militam em favor do fisco, deixando claro que a recorrente promoveu, de forma intencional e premeditada, por vários anos, a prática de inserir, em seus assentamentos contábeis, gastos que não correspondiam a uma efetiva e concreta operação, utilizando-se de documentos inidôneos ou ideologicamente falsos.

Está presente, no caso, a vontade consciente da empresa de utilizar documento que sabia, com certeza, ser falso ou inexato. Não há como negar tal evidência.

O argumento apresentado no sentido de que desconhecia a recorrente supostas irregularidades de alguns de seus fornecedores, além de infundado é desprovido de qualquer conteúdo. Com efeito, apenas para não deixar em branco o que foi alegado no recurso endereçado a este Conselho, transcrevo alguns fatos apurados pela Fiscalização, ocorridos no dia 09 de novembro de 1992 (dentre algumas dezenas), e que demonstram não só ter ela pleno conhecimento de tudo quanto acontecia, como também que participava ativamente na execução das simuladas operações:

"Pagamento na caixa do Banco Brasileiro e Comercial de um cheque emitido pela Símbolo de número 75638 - Cr\$ 131.250.000,00 e nominal a Take 3 Produções Cinematográficas Ltda., autenticada pela máquina A13 e recebendo o número 251 - documentos de fls. 3841. Nesse mesmo dia foram localizados depósitos em conta-corrente no mesmo banco em nome de Jorge Itamar Machado Gravem no valor de Cr\$ 125.000.000,00 e em nome de Celso Matzembacher no valor de Cr\$ 6.250.000,00, respectivamente sócio e contador da Símbolo, recebendo através da máquina A13 as autenticações de números 249 e 250, portanto sequenciais, totalizando Cr\$ 131.250.000,00 - documentos de fls. 3852. Nota-se que o valor de Cr\$ 6.250.000,00 é exatamente 5% do valor de Cr\$ 125.000.000,00.

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Nesse mesmo dia o Sr. Jorge Itamar emitiu um cheque no valor de Cr\$ 125.000.000,00, nominal a Símbolo Propaganda Ltda. e depositado na conta-corrente da mesma no Banco Industrial e Comercial SA para fins de pagamento de uma caminhoneta GM/CHEVROLET D20 CUSTOM de propriedade da Símbolo - documentos de fls. 409 a 415.

Esta mesma sistemática foi utilizada para compra de outros dois automóveis pertencentes à Símbolo e transferidos para o Sr. José Daltro Franchini - FORD VERSAILLES 2.0 no valor de Cr\$ 149.000.000,00 e para Fernando Machado Franchini (filho de José Daltro) - GM/MONZA SL/E no valor de Cr\$ 30.000.000,00 - documentos de fls. 408 a 412. Para isso foram inicialmente emitidos pela Símbolo em 09.11.92 dois cheques nominais a Separ - Serviços e Assessoria em Informática - ME e Koch Pesquisa e Marketing Ltda. nos valores de Cr\$ 31.500.000,00 e Cr\$ 156.450.000,00, respectivamente, totalizando Cr\$ 187.950.000,00 e pagos na caixa Z4Gz (autenticações 120 e 121) do Banco Industrial e Comercial SA (fls. 3855). As autenticações 118 e 119 da mesma caixa correspondem a um depósito de Cr\$ 179.000.000,00 na conta-corrente de José Daltro Franchini no mesmo Banco e a um DOC no valor de Cr\$ 8.950.000,00 para a conta-corrente de Celso R. dos S. Matzembacher no Banco Brasileiro Comercial SA (fls. 3854). A soma dos valores dos dois depósitos é igual à dos cheques, e o valor recebido por Celso Rogério dos Santos Matzembacher é mais uma vez o equivalente a 55 do valor depositado na conta da Símbolo."

Qualquer iniciante nas lides tributárias sabe que a disponibilidade jurídica ou econômica da renda é o elemento central do fato gerador do imposto, até porque a lei assim o define. O que não se apresenta admissível é a pretensão da recorrente em convencer o julgador de que a glosa de gastos fictícios, e conseqüentemente a tributação dos correspondentes valores, como ocorre no caso sob exame, implicaria criação de um imposto sobre a não renda ou o não lucro.

Não resta qualquer dúvida de que o objetivo buscado pelas pessoa jurídica com a prática de atos tais como aqueles caracterizados nos presentes autos consiste primordialmente na redução do lucro tributável (apenas no âmbito da Pessoa Jurídica). Uma vez glosados os supostos gastos a conseqüência lógica e insofismável que exsurge está na recomposição do verdadeiro lucro apurado pela empresa, isto é, alcança-se o resultado efetivo que deveria ter sido apresentado, se a empresa tivesse pautado sua conduta pela correção e autenticidade de seus atos.

O que se apurou, em última análise, foi o lucro que acabou por ser desviado de forma indevida, diretamente para as pessoas apontadas como beneficiárias dos recursos retirados do caixa da empresa autuada.

A penalidade aplicada, não adentrando ao mérito de poder ou não ser considerada exorbitante sua graduação, o fato é que está prevista no ordenamento jurídico. Eventuais injustiças devem ser corrigidas através de recursos ao Poder Judiciário.

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Por último vem à baila a questão da aplicação da Taxa Referencial Diária - T.R.D., tendo como fundamento o disposto no artigo 30 da Lei nº 8.2118, de 1991.

Além dos fundamentos exposto neste voto, que demonstram não só a necessidade mas também a legalidade das manifestações deste Órgão Colegiado sobre princípios insculpidos na Carta Magna, vale transcrever parte do voto que proferi quando do julgamento do recurso protocolizado sob o nº 104.709, que deu causa ao Acórdão nº 101-185.4=851, de 16 de novembro de 1993, "*verbis*":

"É certo que a qualquer manifestação que vise obter declaração de inconstitucionalidade de texto legal deve ser intentada junto ao Poder Judiciário, único foro competente para decidir questões dessa natureza. Também é certo que parte dos fundamentos expendidos pela autoridade "a quo" é verdadeiro, só não o sendo a assertiva feita no sentido de que incorreu irretroatividade na aplicação da lei.

Nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, de 1988,

"A administração pública direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ..."

o que deve ser observado rigorosamente por todos aqueles que, direta ou indiretamente, exercem cargos ou funções na mencionada administração.

O artigo 101 da Lei nº 5.172, de 1966 (C.T.N.) declara textualmente que:

"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral,..."

sendo certo que, na aplicação da legislação tributária deve ser observada a regra inserta no artigo 105 do C.T.N., principalmente quando introduzindo no mundo jurídico, incidência de encargos mais onerosos para os contribuintes, o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, não pode ser aplicado retroativamente, pois não se trata, no caso, de qualquer uma das hipóteses elencadas no artigo 106 do C.T.N..



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

A LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO, aprovada com o Decreto nº 4.657, de 1942, com as modificações introduzidas pela Lei nº 3.238, de 1957, estabelece textualmente:

"Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

.....

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova."

Como se pode constatar, a Lei nº 8.218, de 1991, declara expressamente que entrada em vigor ocorre no dia de sua publicação no Diário Oficial da União, ou seja, em 30 de agosto de 1991.

Por se tratar de introdução de correção a texto da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, mais especificamente em seu artigo 9º, o legislador, por qualquer razão não explicitada, deixou de alterar ou de excluir a referência à data ali consignada, como marco inicial da incidência dos encargos introduzido, mantendo, de forma inadequada, inadvertida, o mês de fevereiro de 1991, quando deveria, por incompatível com nosso ordenamento jurídico, fixar novo marco inicial para a incidência dos encargos, ou seja, a partir de agosto de 1991.

A lei, para ser aplicada a casos concretos, deve ser interpretada. Tal interpretação, no entanto, não pode ser feita de forma literal, direta, mas sistematicamente, tendo em conta os princípios gerais de direito e outras normas que norteiam ou formam o arcabouço de nosso Sistema Jurídico. Assim, tendo presente a Lei nº 5.172, de 1966, a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Constituição Federal e outras normas legais, não há como concluir que a incidência dos juros calculados segundo a T.R.D. possam incidir de forma retroativa, alcançando o período de fevereiro de 1991 a janeiro de 1992. Aquela data, embora expressamente indicada, não corresponde ao verdadeiro marco inicial da incidência dos juros, vez que, se assim fosse, seriam contrariados não só princípios como também textos legais de hierarquia superior, como é o caso da Constituição Federal.

ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Há que ser entendido, portanto, que a repetição da data no texto legal que introduziu a correção, ocorreu por lapso do legislador, que ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1991, não excluiu, como deveria, a menção expressa ao termo inicial da aplicação da lei. Tal impropriedade só pode ser creditada a um cochilo do legislador, pois seria impróprio admitir-se que a manutenção de tal despropósito resulta da intenção deliberada de burlar princípios universalmente aceitos e consagrados por nosso ordenamento jurídico. Em maior heresia incorre, ainda, aquele que tem por dever aplicar a lei e, sem qualquer justificativa plausível, aceita como válido e legítimo lançamento tributário que faz retroagir texto de lei que sabidamente não pode ter eficácia retrooperante.

Ao aplicar a lei cabe, portanto, extrair do texto interpretação lógica, consentânea, razoável e que esteja em plena harmonia com todo o Sistema Jurídico.

E não se diga que na esfera administrativa o aplicador da lei, exercendo função judicante, com o dever-poder de rever o ato administrativo, seria incompetente para dar por ineficaz texto de lei que, sem qualquer dúvida, fere princípios constitucionais. Não se trata, como afirmado, de declarar a inconstitucionalidade da lei, tarefa afeta ao Poder Judiciário, mas sim de decidir se, no caso concreto, tem aplicação de lei que viola princípios consagrados por nosso ordenamento jurídico. Diante do caso concreto, qual deve prevalecer, o princípio constitucional ou a lei, o julgador não tem como fugir da situação.

Como ressaltado pelo nobre ex-Conselheiro Pedro Martins Fernandes, em voto que proferiu no Acórdão nº CSRF/01-0.299, de 07/3/83:

"O processo administrativo tributário, porém, é uma forma pela qual a própria administração pública controla os atos administrativos. Esse controle é exercido, em parte, pela administração tributária, como órgão jurisdicional-administrativo de primeiro grau, e, em parte, por órgãos colegiados desvinculados desta mas também integrantes da estrutura fazendária.

A atividade de controle dos atos administrativos pela própria administração tem por objetivo eliminar os excessos e suprir as omissões parciais ou totais praticados na execução e apurados no exame desses atos.



ACÓRDÃO Nº 101-89.833

Nesse sentido, o art. 149 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), determina a revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, nos casos nele elencados.

.....

Ademais, a obrigação tributária é obrigação "ex-lege", e, portanto, de direito material. Logo, inexistindo a norma que faz nascer a obrigação, esta também inexistente e não pode ser criada ou mantida por mero incidente processual, e, por isso, de direito formal, quais sejam a existência de pedido e a extensão deste."

Por entender que a lei não tem aplicação retroativa, voto, neste particular, no sentido de que seja excluída a incidência da Taxa Referencial Diária (T.R.D.), no período de fevereiro a julho de 1991."

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Uma vez mantida a exigência tributária constante do Auto de Infração de fls. 01/02, está concretizada a hipótese descrita pelo artigo 8º do Decreto-lei Nº 2.065, de 1983. Vale dizer, ocorreram as circunstâncias materiais que determinam a incidência da tributação pelo Imposto de Renda na Fonte, ou seja, as diferenças verificadas na determinação dos resultados, por majoração indevida de custos ou despesas operacionais, são consideradas automaticamente distribuídas aos sócios, devendo ser tributadas à alíquota de 25%, sob a forma exclusiva na fonte

Diante do exposto, voto no sentido de que seja dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir os encargos com a Taxa Referencial Diária no período anterior a agosto de 1991.

Brasília-DF, 11 de junho de 1996.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

