

SESSÃO de 09 de julho de 1996.

ACÓRDÃO Nº 101-89.932

RECURSO Nº : 110.974 - I.R.P.J. - EXERCÍCIO DE 1990 a 1993

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. I.R.F. - IMPOSTO DE RENDA NA
FONTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. - 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 à Contribuição Social e ao Imposto de Renda na Fonte aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos. No entanto, o disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, aplica-se aos fatos ocorridos até 31 de dezembro de 1.988, por revogado com o advento do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1.988.

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.



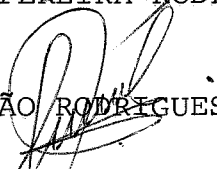
Acórdão nº 101-89.932

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação do IRPJ a TRD no período de fevereiro a julho de 1991 e do IRF excluir da tributação nos anos-base de 1990 e 1991 os valores de Cr\$..... 144.528.230,27 e Cr\$ 448.338.793,62 respectivamente e no ano de 1992 no 1º semestre o valor de Cr\$ 1.415.622.363,40 e no 2º semestre o valor de Cr\$ 7.376.159.454,60 respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declinou-se impedido de votar o Conselheiro Edison Pereira Rodrigues.



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, KAZUKI
SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

RECURSO Nº : 110.974

ACÓRDÃO Nº 101-89.932

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. 02/03, 20/22 e 27/28, recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

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

"2.1. DESPESAS CONTABILIZADAS SEM DOCUMENTAÇÃO

As 268 despesas para as quais a Símbolo, apesar de intimada, não apresentou notas fiscais, correspondentes a 74 empresas diferentes (de um total de 91), estão relacionadas empresa na Tabela 4 (fls. 79 a 84), que identifica o documento em que a Símbolo comunica sua não apresentação.

A simples não apresentação de documento fiscal já é motivo para a glosa. Além disso, o procedimento normal quando é extraviada uma nota fiscal é obter cópia da via cativa com o emitente. A Símbolo, porém, em momento algum manifestou intenção de adotá-lo, o que denota que na verdade não mantinha relações comerciais com estas empresas. Este fato vem, assim, reforçar todos os outros argumentos que serão apresentados a respeito das notas destas mesmas empresas que foram usadas para embasar a contabilização de despesas. Adicionalmente, o grande volume de despesas contabilizadas sem nota fiscal correspondente evidencia que este procedimento foi adotado pela Símbolo com o intuito de lesar o fisco.

A seguir, analisamos 24 das 26 empresas das quais apesar dos registros de despesa, não foi encontrada nenhuma nota fiscal que os embasasse. SJS Publicidade e Promoções é tratada em conjunto com a CNC Produções Cinematográficas Ltda. no item 2.2.4 e Sábila Produções Artísticas Ltda. juntamente com Televideo Produções e Comércio Ltda. no item 2.2.13. Há também três registros com empresas que não nos foi possível identificar através da documentação analisada (livros da Símbolo, notas fiscais e cheques). As empresas das quais a Símbolo tinha ao menos uma nota fiscal para justificar a despesa contabilizada são objeto do item 2.2.



ACÓRDÃO Nº 101-89.932

.....
2.2. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS

São glosadas também 522 registros de despesas para os quais foram apresentadas notas fiscais de 65 empresas, algumas inexistentes ou extintas. Foram tomados esclarecimentos com relação a 38 delas e de apenas quatro não se conseguiu identificar a origem. A Tabela 5 (fls. 85) é um resumo, identificando, para cada empresa, a quantidade de notas apresentadas, sua origem e a existência ou não de termo de esclarecimentos.

A seguir, é examinada cada uma destas empresas, agrupadas de acordo com a origem de suas notas. As principais fontes são o escritório de contabilidade Servcon, de Wilson Siqueira (item 2.2.1), 29 empresas além das 21 de item 2.1.1, e Zeno Luiz Toni (2.2.2.), 17 empresas."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 6.299 a 6.331, 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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Aplica-se a lançamentos decorrentes, pela relação de causa e efeito, o decidido no processo matriz.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Cientificada dessa decisão em 14 de julho de 1995 (AR de fls. 6.373), 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 101-89.932

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 simuladas, 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 sonogados 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 101-89.932

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 101-89.932

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 101-89.932

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

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

As matérias sob litígio já foram analisadas por esta Câmara em Sessão de 11 de junho de 1996, quando do julgamento do recurso protocolizado sob nº 110.973, o que deu causa ao Acórdão nº 101-89.833, razão pela qual passo a transcrever, na íntegra, o conteúdo do voto proferido naquela oportunidade:

‘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.

ACÓRDÃO Nº 101-89.932

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:

“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.

ACÓRDÃO Nº 101-89.932

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.

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 papeis 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."



ACÓRDÃO Nº 101-89.932

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.

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:

6

ACÓRDÃO Nº 101-89.932

"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 seqüenciais, 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.

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 consequência 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.



ACÓRDÃO Nº 101-89.932

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.

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 101-89.932

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 101-89.932

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 retro-operante.

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.

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.

.....


ACÓRDÃO Nº 101-89.932

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."

Há que ser analisada, ainda, a exigência do Imposto de Renda na Fonte, cujo crédito restou formalizado nos termos do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983.

Não só a jurisprudência deste Colegiado, mas a própria Administração Tributária reconhece que, com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, restou revogado o dispositivo legal invocado, o que afasta, de plano, a exação tributária por falta de amparo legal.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir da tributação os encargos da T.R.D., referentes ao período de fevereiro a julho de 1991, bem como as parcelas: Cr\$ 144.528.230,27; Cr\$ 448.338.793,62, respectivamente anos de 1.990 e 1991; Cr\$ 1.415.622.363,40 e Cr\$ 7.376.159.454,60, nos primeiro e segundo semestres de 1992, respectivamente.

Brasília-DF, 09 de julho de 1996.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

