



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MFCT

Sessão de 12 de outubro de 1988

ACÓRDÃO Nº 103.08.691

Recurso nº 92.970 - IRPJ - EXS: DE 1983 a 1986

Recorrente INSTRUMENTOS CIENTÍFICOS C.G. LTDA

Recorrid DRF em SÃO PAULO - SP

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não se pode falar em nulidade do processo só porque a autoridade julgadora de primeira instância negou acolhida ao pedido de diligência do contribuinte, sobretudo se fundamentou exaustivamente o indeferimento do pedido.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS FISCAIS - SUA VALIDADE

Mesmo após o chamado Plano Cruzado, tem a Fazenda o direito de cobrar débitos fiscais anteriores com a devida correção monetária, a qual nada mais significa do que atualização do débito, de modo a manter inalterado o conteúdo patrimonial da relação jurídica anteriormente constituída, evitando-se, deste modo, o enriquecimento sem causa do contribuinte e dano ao Erário, e, sobretudo, porque assim o determina a lei.

OMISSÃO DE RECEITAS - O FENÔMENO DAS "NOTAS CALÇADAS"

O expediente utilizado pelo contribuinte, mediante o fenômeno conhecido vulgarmente como "nota calçada" é um dos mais gritantes casos de omissão de receitas perpetrada de modo fraudulento contra o Erário Público.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTRUMENTOS CIENTÍFICOS C. G. LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

v.v.

Sala das Sessões-DF, 12 de outubro de 1988

Antonio da Silva Cabral
ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE E RELATOR

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
VISTO EM
SESSÃO DE:

OSWALDO OTHON DE PONTES - PROCURADOR DA FAZENDA NA-
SARAIVA FILHO CIONAL

12 JAN 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓR RIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº 92.970

Acórdão nº 103-08.691

Recorrente: INSTRUMENTOS CIENTÍFICOS C. G. LTDA

R E L A T Ó R I O

INSTRUMENTOS CIENTÍFICOS C. G. LTDA., empresa sediada na cidade de São Paulo-SP, inscrita no CGC sob o nº 61.491.908/0001-30, não se conformando com a decisão de fls.193/198, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado o auto de infração de fls. 172, nos seguintes termos:

"A - DESCRIÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO: mediante ação comissivo-dolosa, consistente - na adulteração de conteúdo verdadeiro de comprovantes de sua escrita fiscal e comercial, pela inscrição, nas vias-fixas das notas fiscais, notas fiscais-faturas (inclusive as de Serviços), emitidas, de valores veementemente inferiores aos constantes das correspondentes primeiras-vias, a Fiscalizada objetivou alcançar a redução irregular do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Regime de Lucro, através da minoração faltosa dos lucros líquido e real, em evidente detrimento ao elementar - direito do Erário à receita desse Tributo, dessa forma praticando a fraude-fiscal (redução dolosa de montante do Imposto), por meio de falsidade ideológica (adulteração do conteúdo de documento), conforme o seguinte resumo:

PERÍODOS		TOTAIS INSCRITOS NAS VIAS DAS NOTAS - Cr\$			IMPOSTO	
Base	Fiscal	Primeiras-Vias	Vias-Fixas	Diferença	%	Valor - Cr\$
1982	1983	138.207.773	69.103.894	69.103.897	30	20.731.169
1983	1984	503.591.271	145.360.172	358.231.099	35	125.380.884
1984	1985	1.564.743.023	174.338.624	1.390.404.399	35	486.641.539
1985	1986	8.760.299.031	876.020.893	7.884.296.138	35	2.759.503.648

B - DEMONSTRAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO EM CRUZADOS:

ELEMENTOS	Unidade	EXERC. 1983 BASE 1982	EXERC. 1984 BASE 1983	EXERC. 1985 BASE 1984	EXERC. 1986 BASE 1985
1. Imposto apurado	Cr\$	20.731,169	125.380,884	486.641,539	2.759.503,648
2. ORIN Conversão	Cr\$	2.910,93	7.545,98	24.432,06	80.047,66
3. Imposto em ORIN	ORIN	7.121,83	16.615,58	19.918,15	34.473,25
4. Adic. DL 1704/79	ORIN	-	1.181,27	2.181,18	6.483,35
5. PIS-Dedução IR	ORIN	(356,09)	(830,78)	(995,91)	(1.723,66)
6. Imposto Líquido	ORIN	6.765,74	16.966,07	21.103,42	39.232,94
7. OTN Conversão	Cz\$	105,45	105,45	105,45	105,45
8. Imposto devido	Cz\$	713.447,29	1.789.072,08	2.225.355,63	4.137.113,53

tudo consoante consignado no "Termo de Verificações" e seus anexos, bem como, quantitativamente detalhado nos Demonstrativos "Apuração do Imposto de Renda" e "Juros de Mora", ambos em ORTN, todos os quais integram e instruem o presente "Auto de Infração".

C - CAPITULAÇÃO REGULAMENTAR - "Regulamento do Imposto de Renda", aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80 (RIR/80):

C.1 - Infração: Art. 158, c/c § 1º do Art. 157;

C.2 - Sanção: Inciso III do Art. 728, com fulcro no Art. 72 da Lei nº 4.502, de 30.11.64 (fraude)."

Defendeu-se a empresa, alegando, inicialmente, que o Fisco não levou em consideração os custos e despesas relativos a essa infração, conforme determina o art. 13, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77 e arts. 183 e 184 do RIR/80. Além do mais, haveriam de proceder os fiscais de acordo com o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Em terceiro lugar, apelou para o art. 39, inciso IV, do RIR/80, no sentido de que o fato apurado pela fiscalização deveria ter conduzido ao arbitramento do lucro. Lembrou, ainda, que não foram concedidos à empresa os benefícios do art. 72 da Lei nº 7.450/85, nem se assegurou a ela o desfrute dos benefícios outorgados pelo Decreto-lei nº 2.303/86. Isso configura nulidade, a cercear a amplitude do direito de defesa da autuada. Solicitou diligências.

Acórdão nº 103-08.691

As fls. 184/186 foi anexada a informação fiscal, pronunciando-se o autuante pela manutenção da autuação nos seguintes termos:

9

CONTESTAÇÃO À IMPUGNAÇÃO

"A robustês da prova de evasão-dolosa do Imposto de Renda-Pessoa Jurídica, em seu Regime de Lucro (mediante o procedimento denominado de "espelhamento de notas"), terá dissuadido a Infratora de encarar a substância da detalhada e instruída denuncia-fiscal, resultando na produção de defesa sem núcleo ou mérito, defesa de cunho periférico, composta apenas de preliminares.

Preliminares estas surpreendentemente despropositadas, evasivas e, até certo ponto, inocentes, as apontadas pela Infratora, quais sejam:

- a - a Fiscalização não considerou os custos decorrentes (fls. 176/177), suportados pela Infratora;
 - b - a apuração deveria ocorrer, mediante arbitramento do lucro (fls. 178);
 - c - foram postergados direitos, assegurados pela Lei nº 7.450/85 e pelo Decreto-lei nº 2.303/86;
- argumentos estes, cômoda, facilmente contestáveis:

A - A NÃO CONSIDERAÇÃO DE CUSTOS DO EXERCÍCIO

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80, deixa suficientemente claro, referido assunto:

"A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, vem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional." (§ 1º do Art. 157, do RIR/80) - (grifos nossos);

"O custo de produção dos bens e serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção." (Art. 183 e seu Inciso I, id.) - (grifos nossos).

Os custos são, pois, os pela Infratora apropriados em sua escrita comercial, outros não havendo, até porque não expressos, detalhadamente indicados, na Impugnação.

B - LANÇAMENTO MEDIANTE ARBITRAMENTO DO LUCRO

O ilícito-tributário ostensiva, reiteradamente perpetrado pela Autuada, contém, cristalinos, insofismáveis, os contornos de omissão dolosa de receita, através "espelhamento de notas fiscais" ("notas calçadas"), consoante exaustiva apuração levada a efeito pelo Fisco (fls. 002 a 168), comprovando com isso a "inveracidade dos fatos registrados" pela Infratora, em sua contabilidade (§ 2º do Art. 174, do RIR/80), circunstância esta que vincula, atrela a fraude apontada, ao lucro real (Art. 154 e seguintes, também do RIR/80).

Basta sejam lidos, de forma atenta, os Incisos do Artigo 399 do Regulamento do Imposto de Renda, ("HIPOTÊSES DE ARBITRAMENTO"), para que se conclua de forma tranquila, sem qualquer dificuldade exegética, de que a evasão dolosa, perpetrada com requintes de escândalo pela Autuada, não poderia ser objeto dessa modalidade ("Arbitramento") de apuração.

C - BENEFÍCIOS DE LEGISLAÇÃO EXCEPCIONAL

O invocado Artigo 72 da Lei nº 7450, de 23 de Dezembro de 1985, refere-se, seguramente a "débitos vencidos até 31.10.85" e "que viessem a ser liquidados até 10 de Janeiro de 1986", o que, perceptivamente, não poderia ocorrer, após 17 de Novembro de 1986 (data do lançamento e intimação), quanto aos créditos ora reclamados, a menos que, se pretendesse alguma interpretação extensiva (proibida pelo Inciso I do Art. 111, do Código Tributário Nacional).

Enquanto que a anistia deferida pelo Artigo 24 do Decreto-Lei nº 2.303/86, tem, no caso, sua aplicação inviabilizada pelo Código Tributário Nacional, (Lei Complementar), hierarquicamente superior à Ordinária (como o Decreto-lei), quando proíbe a concessão de anistia, à infrações praticadas com fraude, a bem exemplo do delito tributário, demonstradamente praticado pela Autuada (ver fls. 182 a 183).

Optou a Defesa, pela omissão ao mérito, à substância da autuação, qual seja: "Instrumentos Científicos C.G. Ltda.", abusou do mau uso da "nota espelhada", omitindo, escandalosamente, a receita efetivamente realizada, base de cálculo para o Imposto de Renda, no seu Regime de Lucro, que, assim, mediante fraude, sonegou em elevado volume.

Diante do acima exposto, somos pela manutenção do presente Auto de Infração."



Acórdão nº 103-08.691

U X

O Delegado da Receita Federal, ao apreciar o feito, salientou que a impugnante não atacara o mérito propriamente dito da autuação, que era a omissão de receitas caracterizada pelo "espelhamento de notas fiscais" ou "notas calçadas", que foram objeto de infração praticada com fraude. Assim, negou acolhida às razões da impugnante, sob os seguintes fundamentos:

"Considerando que o processo tramitou regularmente;

Considerando que os custos são aqueles apropriados pela infratora em sua escrita comercial, outros não havendo, mesmo porque não se encontram indicados na impugnação;

Considerando que a determinação do Decreto-Lei 2064/83, em seu artigo 8º, quando disciplina que a diferença apurada por omissão de receita, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, não prejudica a incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, e por consequência, as penalidades por infrações qualificadas;

Considerando a existência no processo de prova mais que suficientes para comprovar o ilícito tributário as quais não foram refutadas pela impugnante, a base de cálculo do imposto só pode ser o total da receita omitida, não se aplicando ao caso o arbitramento do lucro;

Considerando que a falsificação material ou ideológica da escrituração e seus comprovantes, que tenha por objeto reduzir ou eliminar o montante do imposto devido, sujeitará o infrator a multa (artigo 158, do RIR/80);

Considerando que, nos casos de evidente intuito de fraude, assim definido pelos artigos 71, 72, e 73 da Lei 4502/64, aplica-se a multa de 150% sobre a totalidade do imposto devido (artigo 728, inciso III, do RIR/80);

Considerando a incompatibilidade existente entre anistia e fraude, determinada pelo Código Tributário Nacional, inaceitável é o argumento de cerceamento do direito de defesa da infratora e, muito menos, de nulidade do processo;

Considerando que o pedido de diligência e perícias feito pela impugnante, não encontra respaldo para o seu deferimento, porque deixou de apresentar as razões, provas e pontos de discordância, como dispõe o artigo 17 e seu § único, do Decreto 70.235/72;

Considerando tudo o mais que do processo consta, tomo conhecimento da impugnação por tempestiva, para no mérito INDEFERIR-LA, mantendo o auto de in-

J

Acórdão nº 103-08.691

fração impugnado."

A empresa elaborou o recurso, apresentando os seguintes tópicos:

1. A nulidade do processo por cerceamento de defesa. A autoridade negou o pedido de realização de perícias e de diligências, o que é condenado pelo art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e é determinado pelo art. 7º, nº 4, da Lei nº 2354/54, assim como pelo art. 642 do RIR/80. A recorrente, vendeu os seus produtos e prestou serviços pelos preços que estão estipulados nas segundas vias das notas fiscais cujas cópias, aqui juntadas, estão em plena consonância com as primeiras vias em poder dos compradores, e não pelos preços que ficaram constando das vias fixas dos talonários apreendidos pela Fiscalização. Disse textualmente:

"É que tenho a empresa Recorrente vendido os seus produtos e prestado serviços (Vd. Nota Fiscal nº 2038, de 21.06.86, cópia inclusa) pelos preços que, verdadeiramente, estão estipulados nas 2ªs. vias das Notas Fiscais cujas cópias, aqui, juntadas (as quais estão perfeitamente em consonância com as 1ªs. vias em poder dos compradores, com isso deve ser averiguado pela Fiscalização), e não pelos preços que ficaram constando das vias fixas dos talonários apreendidos pela Fiscalização (como isso deve ser também, averiguado), como o fato se repetiu com relação a N.F. emitidas pela empresa, dentre elas, apenas para citar algumas empresas, acima mencionadas, cujos números e nomes das empresas, com relação às Notas Fiscais, cópias inclusas, de números:

- NF (de prestação de serviço) de nº 2038, em que figura como emitida contra o SENA-Centro de Tecnologia Química e Textil-Rio de Janeiro; NF de nº 7660 emitida contra o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científicos e Tecnológico (CNPQ); NF de nº 6883, emitida contra a Secretaria de Agricultura e Abastecimento (Instituto Agrônomico) do Estado de São Paulo, NF de nº 5349 emitida contra Fundação de Estudos Agrários Luiz de Queiroz, NF de nº 0804 emitida contra o Governo do Estado do Rio Grande do Norte; NF de nº 0065, emitida contra o Instituto de Pesquisas Espaciais; NF de nº 5646 emitida contra a Faculdade de Medicina da Universidade Federal do Rio de Janeiro; NF de nº 5234, emitida contra
- 

Acórdão nº 103-08.691

a Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais; NF de nº 1365 emitida contra a Secretaria de Saúde da Bahia; NF de nº 1270 emitida contra a Companhia de Saneamento Paraná; NF de nº 3016, emitida contra o Convênio Universidade Federal do Rio Grande do Sul-FINEP, compra essa efetuada através da tomada de preços nº 020/83, consoante o Processo nº 1003/83-2 do aludido Convênio; NF de nº 5399 emitida contra a Companhia Paulista de Força e Luz; NF de nº 5687 emitida contra a EMBRAPA-Centro Nacional de Pesquisas de Hortalças; NF de nº 6267 emitida contra a Companhia Siderúrgica Nacional; NF de nº 8954 emitida contra o SENAI-Departamento Regional do Paraná; NFs de números 8780; 8439; 7901; 7744; 7619; 7604; 7547; 7239; 7356; 7002; 6949; 6923 e 5653, todas emitidas contra a PETROBRÁS,

as quais se referem, como dito, a vendas dos produtos da empresa e, num caso (NF nº 2038), a prestação de serviços, que a empresa sacou, consoante as respectivas faturas e duplicatas, contra as repartições e órgãos públicos e contra as sociedades de economia mista, acima aludido, tudo como comprovam as Notas Fiscais juntadas, e muitas outras que merecem ser detidamente reexaminadas, a negativa implausível da realização das diligências e das averiguações junto às repartições, junto aos órgãos públicos e junto a sociedade de economia mista, todos adquirentes, como isso é medida determinada por Lei (pelo artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 e pelo artigo 642 do R.I.R., que tem a sua matriz no artigo 7º, nº 4, da Lei nº 2354/54, além de impedir a descoberta da verdade e obstar, a comprovação da exatidão dos lançamentos contábeis atinentes, "et pour cause", a prova da higidez legal da escrituração da empresa à craveira dos ditames do artigo 9º do Decreto-lei nº 1598/77 e do artigo 174 do R I R., em que se insculpe o prescrito, consoante que

"Cabe a autoridade administrativa a PROVA da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º (Decreto-lei nº 1598/77, art. 7º, § 2º).

ut artigo 174, parágrafo 2º, do R.I.R., representa, essa obtusa negativa de realização de perícias, de averiguações e de diligências, pedidas, inescusável CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE, de forma a aluir, em sua base de credibilidade, o procedimento administrativo fiscal ora impugnado, cuja exigência de pagamento não tem, pois, apoio em FATOS VEROS E INCONTROVERSOS."

↓

Acórdão nº 103-08.691

Tudo isto está a demonstrar a necessidade de se providenciar perícias e exames. Além do mais, de acordo com o art. 7º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º. A demonstrar a necessidade imperiosa da realização das diligências, averiguações e perícias, põe em relevo a implausibilidade das afirmações da autoridade recorrida, no sentido de que também as notas fiscais cujas cópias estão, aqui, juntadas, representariam compras e prestação de serviços subfaturadas a repartições públicas, a órgãos públicos e estatais e a sociedade de economia mista, o que implicaria, certamente, pagamentos por fora a dirigentes dessas repartições.

2. Inexigência de correção monetária. A correção monetária foi calculada de modo exacerbado, sobretudo porque durante o Plano Cruzado não correu qualquer avaliação. So a partir de março de 1987 é que começou a correr a reindexação da economia, de acordo com o Decreto-lei nº 2323/87. Logo, não há como se corrigir valores em data anterior à extinção da correção monetária. Citou, a propósito, o Acórdão CSRF/01-0.159/81, assim ementa do:

"A correção monetária de débito fiscal, cuja cobrança foi sustada por impugnação ou recurso, é contada a partir do vencimento do prazo fixado na notificação, ressalvada a hipótese de depósito."

Também com relação às multas, a correção só será devida a partir da data do prazo estabelecido para seu reconhecimento pelo Auto de Infração. É o que, nesse sentido, decidiu, por unanimidade, a egrégia 4ª Turma do TFR, no seguinte sentido:

"A correção monetária da multa somente tem lugar a partir do término do prazo estabelecido para seu recolhimento."

Além disso, os termos iniciais da correção monetária não estão corretos, de acordo com o entendimento esposado no Acórdão nº 102-18.785/82.

Os autuantes inobservaram a regra do art. 705, § 8º, do RIR/80.

3. De meritis. As notas fiscais juntadas, que são apenas parte das faturadas pela Recorrente, não podem ser falsas, pois não se admite que os dirigentes de empresas estatais efetuam sem o pagamento das duplicatas das compras por valores superiores aos que delas constam, vale dizer, à empresa recorrente "por fora", muito além do valor de face das duplicatas sacadas. Isso tanto mais é absurdo à consideração de que deparamos com averbações no corpo das notas fiscais relativas aos processos de aquisição das mercadorias, instaurados pelas repartições, pelos órgãos e sociedades de economia mista, conforme exemplo, que cita. Além do mais, ainda que fosse verdadeira a afirmação de ter existido subfaturamento, o caminho correto teria sido o arbitramento do lucro, na forma do art. 399, IV, do RIR/80.

Formulou, por fim, o seguinte pedido:

"Roga, pois, a Vossa Excelência e aos doutos membros da Egrêgia Câmara julgadora que se anule ab initio o processo por indisfarçável CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. Mas que, caso Vossas Excelências assim não entenderem, que se dignem julgar IMPROCEDENTE a ação fiscal, dando-se provimento ao presente RECURSO VOLUNTÁRIO.

Roga, outrossim, caso sejam negados os pedidos acima, que se dignem determinar, pelo menos, a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de que sejam averiguadas junto às repartições e órgãos públicos, destinatários das Notas Fiscais, a exatidão dos valores faturados, o que não se fez neste processo.

Protesta pelo aditamento deste RECURSO; pela juntada de documentos; por sustentação oral; pela realização de diligências e perícias, enfim, por todas as provas em Direito Admitidas."

É o relatório.

Acórdão nº 103-08.691

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator.

O recurso preenche os requisitos para sua apresentação. Passo, assim, ao seu exame.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE DO PROCESSO

Ao mencionar a preliminar de nulidade do processo, a recorrente certamente quis referir-se à nulidade da decisão de primeiro grau e a tudo mais que a partir daí foi realizado, pois sua argumentação se centraliza no fato de ter existido cerceamento ao direito de defesa, por não ter a autoridade julgadora singular concordado com as diligências requeridas. Isto significa que o auto de infração, em si, não provocou o cerceamento de seu direito. A respeito da matéria diz o art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 17 - A autoridade preparadora determinará, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências, inclusive perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis."

O dispositivo atribui ao poder discricionário da autoridade fiscal a realização de diligências ou de perícias, posto que estas não constituem direito líquido e certo do contribuinte, mas apenas se destinam a formar a convicção do julgador. Por isso mesmo, dá-lhe a lei a faculdade de decidir, discricionariamente, se é o caso de deferir o pedido do contribuinte ou não e, mesmo sem pedido do contribuinte, determinar as diligências que julgar necessárias ex officio.

Esta Câmara tem entendido que o julgador não pode, por outro lado, indeferir as diligências necessárias sem motivar o indeferimento. Ora isto foi feito, pois disse o julgador singular, num dos seus consideranda:



Acórdão nº 103-08.691

"Considerando que o pedido de diligências e perícias feito pela impugnante não encontra respaldo para o deferimento, visto deixar de apresentar as razões, provas e pontos de discordância, como dispõe o art. 17 e seu parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72."

Tem razão a autoridade monocrática, pois determina o parágrafo único do art. 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Parágrafo único - O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço do seu perito."

No caso do recurso voluntário, ainda que se quisesse tomar as razões apresentadas pela recorrente como "os pontos de discordância", faltou exatamente o principal: a apresentação das provas. Na verdade, o que pretende a recorrente é que o Fisco vá até seu estabelecimento, pela segunda vez, para fazer novo levantamento dos fatos. Ora, isto não é possível, posto que as diligências e perícias não se destinam a servir de recurso contra o lançador, mas se destinam a verificar se o lançamento foi corretamente feito ou não, de acordo com fatos que só mediante diligência ou perícia podem ser averiguados.

No caso dos autos, bastaria que a empresa juntasse ao processo algumas cópias das notas fiscais que foram classificadas como "notas calçadas" pelo Fisco e demonstrasse não ter ocorrido o fenômeno do espelhamento.

De resto, o que a motivou e motiva o pedido de diligência a ser feito é, como diz a recorrente, a necessidade de se verificar a concordância entre a primeira via e a segunda, ou seja, entre a via que acompanhou a mercadoria e a que ficou em poder do comprador. O fenômeno das "notas calçadas" dispensa este levantamento, pois o que o Fisco apurou foi a divergência entre os números constantes da primeira via e a contabilização da operação. Disse o Fiscal autuante:



Acórdão nº 103-08.691

- "a) - Objetivando a evasão (dolosa) de Tributos, mormente do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I.), a Empresa vinha adotando a prática denominada de "espelhamento" de Notas Fiscais, qual seja, a diferenciação de valores, constantes nas Primeiras-vias e nas Vias-fixas do mesmo documento;
- b) - As Primeiras-vias das Notas Fiscais, que acompanhavam as mercadorias transacionadas pela Empresa, junto aos seus clientes, possuíam os valores efetivos (reais) da operação (assim como a(s) duplicata(s) respectiva(s), enquanto que as vias-fixas possuíam valor adulterado, para menor, para fins de escrituração fiscal e contábil;
- c) - Com o intuito de efetuar citado procedimento, a Empresa solicitou a Estabelecimento Gráfico, a confecção de Notas Fiscais (não autorizada) semelhantes às por ela utilizadas, porém de numeração paralela, com o fim de, quando das emissões de seus documentos fiscais, via datilográfica, pudesse, através das primeiras-vias desses documentos paralelos, orientar-se, no tocante ao preenchimento (escrituradas e contabilizadas), bem como dos borderôs de remessas de duplicatas aos Bancos, para cobrança, e pastas do Tipo A/Z, contendo cópias reprográficas aqui de Notas Fiscais emitidas pela Empresa, com os valores efetivos das operações."

Conforme se pode perceber, as razões do Fisco não foram compreendidas pela recorrente, que não chegou a refutá-las, baseando-se, apenas, na necessidade de se fazer uma diligência para se verificar o que foi contabilizado pelos compradores. O que precisaria ser ilidido era o fenômeno que o autuante denominou de "espelhamento" das notas fiscais e que provocou distorção entre o que estava na nota fiscal que acompanhou a mercadoria, e que serviu de suporte para a venda, e o montante realmente escriturado.

Em suma, o importante não é verificar se o comprador escriturou o valor que se encontrava na primeira via da nota fiscal, mas se havia discrepância entre a via do comprador e a que ficou no talonário. Para isto não há necessidade de diligência, pois a empresa bem poderia ter feito a prova, juntando os comprovantes aos autos.



Acórdão nº 103-08.691

A recorrente se reporta, ainda, ao art. 642 do RIR/80, segundo o qual os fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais. Ora, faltou provar em que o autuante descumpriu este artigo. Além do mais, as diligências aí mencionadas são as "necessárias" e nada impede que o julgador singular não considere necessárias as diligências solicitadas pelo Impugnante, sobretudo quando, como no caso presente, foi explicado o porquê do indeferimento.

Por várias vezes a recorrente se reportou ao art. 99, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, segundo o qual cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrituração mantida com observância das disposições legais. Este dispositivo há de ser relacionado como o § 1º, que assim determina:

"A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

Este é o contexto da lei. Não basta que um fato esteja escriturado para que adquira foro de validade. É necessário que a escrituração esteja apoiada em documentos hábeis e não em falsos documentos, como é o caso presente.

Da mesma forma não tem procedência, no caso, a invocação do art. 650, § 1º, do RIR/80, que prevê punição para o fiscal de tributos federais, quando o auto ou o laudo de exame for julgado improcedente, em virtude de propositado abuso de autoridade ou evidente erro grosseiro. Faltou à recorrente provar esses pecados do Autuante.



Acórdão nº 103-08.691

II - INEXISTÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Segundo a empresa não seria cabível cobrar-se o débito com correção monetária, eis que durante o Plano Cruzado esta deixou de existir.

Não cabe razão à recorrente. Durante a vigência do Plano Cruzado, o art. 22 do Decreto-lei nº 2.287, de 23.07.86, revogou a legislação anterior, que adotava o regime de correção das demonstrações financeiras e do imposto de renda devido, em face da absoluta presunção de inexistência de processo inflacionário. Em face da retomada do processo inflacionário, o Decreto-lei nº 2.308, de 19.12.85, alterando o § 1º do art. 22 do Decreto-lei nº 2.287/86, determinou a correção monetária das demonstrações financeiras, com base no valor da OTN "pro rata" em 31 de dezembro de 1986, que foi fixada em Cr\$ 119,49, pela Instrução Normativa SRF nº 150, de 30.12.86.

Conforme foi dito em parecer da Procuradoria da República:

"A expansão dos índices inflacionários altera significativamente o quantum debeatur, de modo que a medida apenas tem o sentido de manter inalterado o conteúdo patrimonial da relação jurídica anteriormente constituída, evitando-se, destarte, o enriquecimento sem causa do contribuinte, a dano do erário."

Note-se que não está em causa o art. 18 do Decreto-lei nº 2332/87, mas a correção monetária de débitos fiscais já constituídos anteriormente.

A respeito da citação do Acórdão CSRF/01-0.159/81, a tese aí adotada está espelhada na ementa assim redigida:

"A correção monetária de débito fiscal, na hipótese de débitos cuja cobrança foi sustada por impugnação ou recurso, é contada a partir da data do vencimento do prazo fixado na respectiva notificação, ressalvada a hipótese de depósito do valor em litígio."

Acórdão nº 103-08.691

Esse acórdão veio a confirmar a teoria da correção monetária como técnica de atualização do débito, que não fica prejudicada com a interposição de recurso pelo sujeito passivo. Pelo contrário, a aplicação deste julgado ao caso presente vem contrariar a tese da recorrente, que pretende ver a correção monetária contada só a partir do término do Plano Cruzado.

Já determinava o art. 704 do RIR/80, com as alterações posteriores:

- a) as multas proporcionais serão calculadas em função do tributo corrigido monetariamente;
- b) as multas devidas, não proporcionais ao valor do tributo serão também corrigidas monetariamente.

A correção monetária das multas devidas até o exercício financeiro de 1982, exceto no caso da multa de mora prevista no art. 725 do RIR/80, tem por termo inicial o mês seguinte ao do vencimento fixado na intimação ou notificação inicial (Instrução Normativa SRF nº 1/80, art. 1º, § 2º).

A partir de 1º de março de 1987, as penalidades previstas na legislação tributária, expressas em cruzados, foram convertidas para número de OTN (Decreto-lei nº 2323/87, art. 5º), conforme dito acima.

O Tribunal Federal de Recursos decidiu que a correção monetária da multa tem lugar a partir do término do prazo estabelecido para seu recolhimento (Ap. MS 94.643-SP, de 10.06.85). A recorrente não provou ter o fiscal procedido de forma diversa.

Não vem ao caso a citação do Acórdão nº 102-18.785/82, pois este julgado se reporta o fato regido por legislação em vigor antes de 1980.

A respeito da invocação do art. 705. § 8º, do RIR/80



Acórdão nº 103-08.691

cumpre esclarecer que o fiscal calculou a correção monetária obedecendo ao disposto no art. 1º do Decreto-lei nº 2323/87, segundo o qual a partir de 05.03.87, os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, quando pagos a partir do mês seguinte ao do seu vencimento, serão atualizados monetariamente na data do seu efetivo pagamento; a atualização será efetuada mediante multiplicação do débito pelo coeficiente obtido com a divisão do valor de uma OTN no mês em que se efetivar o pagamento pelo valor da OTN no mês em que o débito deveria ter sido pago.

A maneira de efetivar a correção monetária, de fls. 171, se acha, pois, em consonância com a legislação de regência.

A recorrente, no caso cometeu dois equívocos:

a) contentou-se em citar dispositivos de lei e acórdãos, a esmo, sem demonstrar em que e por quê os cálculos do fisco não poderiam ser aceitos;

b) só levantou a problemática da correção monetária na fase do recurso, impossibilitando o fisco de defender-se. Faltou, pois, prequestionamento da matéria. A discussão acerca da correção monetária se acha, portanto, preclusa.

III - A MATÉRIA DE MÉRITO

Quanto ao mérito, não há como atender à pretensão da recorrente, sobretudo porque não atacou a verdadeira matéria de fato que fixou o substrato do suporte fático da infração. Disse o fiscal que a empresa adotou o esquema denominado de "espelhamento", ou de utilização de "notas fiscais calçadas", em que as primeiras vias, que acompanhavam, as mercadorias transacionadas, possuíam os valores reais da operação, o mesmo acontecendo com as duplicatas respectivas, enquanto as vias fixas possuíam valor adulterado, para menor, para fins de escrituração fiscal e contábil.

Este foi o fato delituoso e que a recorrente não

conseguiu ilidir. Seu apelo para a diligência de nada valeria, pois certamente os compradores escrituraram pelos valores reais constantes das notas fiscais que recebiam, mesmo porque para eles era vantajoso que assim o fizessem, pois o pagamento das mercadorias representava custo. O que a recorrente não conseguiu provar foi que a escrituração se efetivou pelo valor verdadeiro e não pelo valor minorado das notas fiscais adulteradas.

De acordo com a fiscalização, a empresa chegou, mesmo, a contratar com estabelecimento gráfico a confecção de notas fiscais (de maneira não autorizada) semelhante às por ela utilizadas, mas de numeração paralela, com o fim de, quando das emissões de seus documentos fiscais preencher os campos corretamente, mas com valores minorados.

Não é o momento de se perquirir se houve ou não participação dos diretores das estatais na fraude levada a efeito pela recorrente. O Delegado da Receita Federal já determinou a abertura do devido processo penal, conforme consta às fls. 197 do processo nº 13814/002.522/86-01. Aí possivelmente se examinará se houve ou não conluio, ou crime semelhante, com os dirigentes das estatais a que se refere a recorrente. No momento interessa, apenas, a matéria fiscal.

A recorrente pleiteia, ainda, que seja arbitrado o lucro. Baseia-se no art. 399 do RIR, mas este dispositivo se inicia com a frase: "A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica..." O arbitramento é uma faculdade da autoridade fiscal e não direito do contribuinte. Se este apurou o lucro real não há como desejar, agora, que seja acolhido o seu arrependimento, sobretudo se não há motivação para o arbitramento do lucro.

Essa motivação existe, segundo a recorrente se encontraria no inciso IV do art. 399 do RIR/80, segundo o qual caberá arbitramento quando:

"A escrituração mantida pelo contribuinte contiver

Acórdão nº 103-08.691

vícios, erros ou deficiências que a tornem impres-
tável para determinar o lucro real ou presumido,
ou revelar evidentes indícios de fraude."

Aparentemente parece que a empresa tem razão, pois o dispositivo se reporta à fraude. Acontece, porém, que o motivo do arbitramento, no caso deste dispositivo, é a fraude realizada na própria escrituração, de tal sorte que demonstre não ter ela possibilidade de ser tida como correta. No caso em julgamento a fraude foi em determinada espécie de documentação, de tal sorte que o Fisco não teve necessidade de desclassificar a escrituração como um todo. O que houve, em realidade, foi OMISSÃO DE RECEITAS como qualquer outra espécie de omissão e que, por si só, não leva ao arbitramento do lucro. Apesar de esta omissão ter sido levada a efeito com fraude, nem por isto a escrituração se tornou impres-
tável.

IV - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DA ANISTIA

A empresa solicita, finalmente, se reconheça o débito fiscal como anistiado. A autoridade singular já mencionou o art. 180, I, do CTN. A propósito, transcrevo o que disse a fiscalização:

"01. Como demonstrado à exaustão (Fls. 2/168), a Autuada praticou intensiva, reiteradamente, o delito-tributário no jargão-fiscal identificado como "espelhamento-de-notas" ou "notas - calçadas", consistente em, mediante ardil (montagem), consignar na via-fixa (escritural) do documento valor acentuadamente inferior ao efetivo, constante da primeira-via, com tal ação dolosa (e dolosa porque enganosa, deliberadamente prejudicial) modificando a base-de-cálculo, característica essencial do fato-gerador de tributo, no ostensivo propósito de reduzir o respectivo montante.

02. Assim agindo com fraude, definida como

"toda ação dolosa tendente a modificar (o elemento quantitativo, no caso) as suas (do fato-gerador) características essenciais (entre as quais a base-de-cálculo), de modo a reduzir o montante do imposto devido",



Acórdão nº 103-08.691

-pelo Art. 72 da Lei nº 4.502, de 30-Nov-64, acima objetivamente sintetizado, acrescentados os parênteses.

03. A anistia é rigorosamente incompatível com a fraude, por ordem do Código Tributário Nacional:

"Não se aplicando (a anistia):

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;" (Inciso I do Art. 180).

04. Já que (Art. 141 do CTN) "o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue nos casos previstos" (no próprio Código), está a Administração Tributária Federal, "sob pena de responsabilidade funcional" (*idem*), impedida de reconhecer anistia nos casos de lançamento - de-ofício quando as infrações resultem de fraude, descrita e capitulada nos autos-de-infração correspondentes."

Desejo, finalmente, chamar a atenção para o trabalho sério e profundo realizado pela fiscalização, que examinou, nota por nota, e elaborou dezenas de documentos sob o título:

"DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA (IMPOSTO DE RENDA) E DEFICIÊNCIA DE DESTAQUE (I.P.I.) MEDIANTE DISPARIDADE ENTRE VIAS ("ESPELHAMENTO") DE NOTAS FISCAIS."

Nesses demonstrativos a fiscalização apontou os seguintes dados:

1. NOTA FISCAL:

- Série
- Número
- Data

2. VALORES NAS VIAS - Cr\$

- Primeira
- 

Acórdão nº 103-08.691

- Fixa
- Diferença

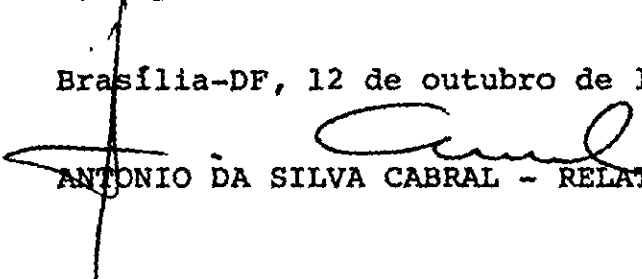
Esses documentos se acham assinados pela empresa, inclusive.

De acordo com tal levantamento, por exemplo, a No-Fiscal Serie A-1, nº 5597, datada de 21.01.81, apresentava, na primeira via, o valor de Cr\$ 722.100, que foi transportado para a via fixa por apenas Cr\$ 361.050, acarretando uma diferença entre a primeira via e a via fixa de Cr\$ 361.050.

Cumpria à empresa demonstrar que tal fato não foi corretamente apurado pelo fiscal autuante. Ao invés de se debruçar sobre estes documentos e contestá-los, a recorrente simplesmente se manteve no terreno das meras alegações e no pedido de diligências.

Por todo o exposto e por tudo o mais que no processo consta, voto no sentido de se rejeitarem as preliminares e, no mérito, de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF, 12 de outubro de 1988.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR