



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Recurso nº. : 143.439 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e Outros - Exercícios de 1998 e 1999
Recorrentes : 3ª TURMA DA DRJ - BELO HORIZONTE - MG e
CONCESSIONÁRIA DA PONTE RIO NITERÓI S. A..
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº. : 101-95.122

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. *RECURSO EX OFFICIO* - Tendo o Julgador *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PROVA – a documentação em que lastreia as operações de compra e venda de títulos americanos, os T – Bills, deve conter, obrigatoriamente, a indicação do nome da instituição financeira americana que os custodiem.

IRPJ – PRESUNÇÃO LEGAL – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM – OPERAÇÕES COM T – BILLS - para dar suporte a depósitos bancários em contas da recorrente, que deram causa a acusação de omissão de receita, as operações de compra e venda de títulos do Tesouro Americano deveriam estar registradas em sua contabilidade e os documentos que as lastreiam deveriam conter os requisitos formais próprios dos documentos de sua espécie. Ausente desses títulos um dos requisitos essenciais para sua formalização (a indicação do nome da instituição financeira custodiante nos EUA), bem como não estando estes contabilizados, não resta comprovada a origem dos depósitos bancários que deram causa à aplicação da presunção legal de omissão de receitas, estabelecida pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

IRPJ – DESPESAS FINANCEIRAS – DEDUTIBILIDADE – PROVA DA EXISTÊNCIA DO EMPRÉSTIMO – comprovada a inexistência do empréstimo realizado no exterior, devem ser glosadas as despesas financeiras indicadas como dele decorrentes.

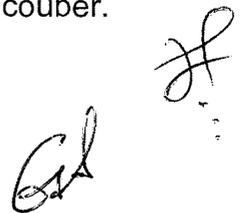
IRPJ – INDEDUTIBILIDADE – SPONSER´S FEE – não tendo sido comprovada a “prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro”, por documentos hábeis e idôneos, que descaracterizassem a mera transferência de parcela fixa da receita para as pessoas jurídicas que formavam o consórcio, correta as glosas das despesas, por serem indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - A impropriedade ou inobservância técnica da escrituração contábil da empresa da qual não resulta prejuízo, traduzido em redução ou postergação do pagamento do imposto, não justifica qualquer tipo de autuação, portanto, somente quando possam levar a um resultado diferente e legítimo é que justifica a intervenção fiscal.

PASSIVO FICTÍCIO - CUSTOS INCORRIDOS- Segundo o regime de competência, registram-se no passivo as obrigações correspondentes aos custos incorridos, mesmo que ainda não faturados.

IMOBILIZAÇÕES. - AUMENTO DE VIDA ÚTIL (EX. 91). – PROVA. – O aumento de vida útil em bem do ativo permanente imobilizado deve ser comprovado pela autoridade lançadora. Meras despesas de manutenção e conservação não acarretam o aumento da vida útil do bem.

AUTUAÇÃO REFLEXA. A autuação de CSLL deve seguir o decidido quanto ao IRPJ, naquilo que couber.

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The signature on the left is more compact and stylized, while the one on the right is larger and more elaborate, with a prominent flourish at the top.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

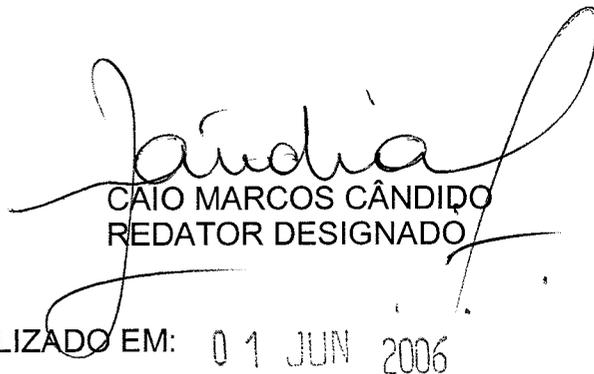
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 3ª TURMA DA Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte MG e CONCESSIONÁRIA DA PONTE RIO NITERÓI S. A..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para manter a tributação apenas sobre: 1) o montante de R\$ 15.775,49, a título de passivo fictício (fornecedores de serviços); 2) o montante de R\$ 16.805,00 referente a glosas ou falta de comprovação de serviços; 3) a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos; 4) os encargos com financiamentos em moeda estrangeira; e 5) a importância de R\$ 474.161,64, a título de "outras despesas operacionais", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral (Relator) e Valmir Sandri que somente mantiveram a tributação sobre os itens 1 e 2 acima, os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Orlando José Gonçalves Bueno que somente mantiveram a tributação sobre os itens 1, 2 e 5 acima e a Conselheira Sandra Maria Faroni que somente manteve a tributação sobre os itens 1, 2, 3 e 4 acima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior e Valmir Sandri acompanharam o Conselheiro Relator pelas suas conclusões em relação aos itens 3 e 4 acima,



MANUEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122


CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 01 JUN 2006

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ.



Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Recurso nº. : 143.439 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 3ª TURMA DA DRJ - BELO HORIZONTE - MG e
CONCESSIONÁRIA DA PONTE RIO NITERÓI S. A.

RELATÓRIO

Recorrem a este Conselho a 3ª TURMA DA DRJ/BELO HORIZONTE - MG, de Ofício, em conseqüência de haver considerado improcedente, em parte, os lançamentos formalizados através dos Autos de Infração de fls. 59/67 e 109/111 (IRPJ), 115/121 (PIS), 122/128 (COFINS) e 129/140 (CSLL), lavrados contra a CONCESSIONÁRIA DA PONTE RIO NITERÓI S. A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob n.º 00.358.042/0001-07, dado que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993, e a CONCESSIONÁRIA DA PONTE RIO NITERÓI S/A., dado não se haver conformando com a decisão proferida por aquela DRJ, com fundamento no disposto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações posteriores.

Versa o presente processo do Auto de Infração de fls. 59/67 e 109/111 do Volume I, intercalado pelo Termo de Verificação e de Constatação Fiscal de fls. 68/108 do Volume I, lavrado contra a contribuinte em epígrafe, para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 13.935.011,90, a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas nos anos-calendário de 1997 e de 1998.

Em decorrência, exigiram-se também os créditos tributários nos valores de R\$ 252.285,82; R\$ 776.264,16 e R\$ 4.507.605,88 (Autos de Infração de fls. 115/121; 122/128 e 129/140 do Volume I), relativos, respectivamente, à Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social – Cofins e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, acrescidos, todos eles, de juros de mora e multa proporcional.

De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração de fls. 61/66 do Volume I, os lançamentos decorreram de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte, que apontou as seguintes irregularidades e infrações à legislação tributária, apresentados na seqüência do auto de infração:

QUADRO DEMONSTRATIVO ABAIXO, RESUME AS EXIGÊNCIAS DO LANÇAMENTO DO IRPJ	T.V. CONST	E		
FATO GERADOR	FISCAL (VOL I)		VALOR TRIBUTAVEL	MULTA
001 - OMISSÃO DE RECEITAS	Item Folhas.			
Passivo Fictício				
31/12/1997 Fornecedores de Serviços	6.4.1.1 - 78/79		311.093,83	75%
31/12/1997 Repasses a Efetuar	6.4.1.2 79		234.386,47	75%
31/12/1997 Financiamentos	6.4.2 79/80		460.868,54	75%

31/12/1997 Outros Débitos - Via Lagos	6.4.3	80	217.253,65	75%
002 - OMISSÃO DE RECEITAS				
31/12/1997 - Depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos Manutenção no Passivo de obrigação inexistente	6.1	69/73	9.895.188,00	150%
003 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS				
Glosa de Custos				
31/12/1997 Consultorias e Assessorias	6.5.1	80	2.400,00	75%
31/12/1997 Depreciação e Amortização	6.5.1.2	80/81	713.011,00	75%
004 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS				
Glosa de Despesas				
31/12/1997 Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	6.6.1.1	81	29.963,12	75%
31/12/1997 Depreciação e Amortização	6.6.1.2	81/82	2.353.460,35	75%
005 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS				
31/12/1997 Encargos de Financiamentos - ME	6.7.1	82	513.347,17	150%
31/12/1998 Encargos de Financiamentos - ME	6.7.1	82	468.767,21	150%
31/12/1998 Encargos de Financiamentos - ME	6.7.1	82	1.356.535,39	150%
31/12/1997 Glosa (empresas.inexistentes, serviços desnecessários ou falta de comprovação dos serviços)	6.7.2.1	82/85	1.885.423,54	75%
31/12/1997 Glosa (Documentos de emissão de acionistas)	6.7.2.3	86/97	474.161,64	75%
006 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA				
31/12/1997	6.8.	97/108	1.209.484,64	75%

Os fundamentos (bases de cálculo) dos lançamentos decorrentes encontram-se nas seguintes peças dos autos:

Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 117/119 e 124/126 do Volume I, o lançamento do PIS e da COFINS teve por base as infrações enunciadas nos itens "1" e "2" do Auto de Infração do IRPJ (Omissão de Receitas – Passivo Fictício e Depósitos Bancários sem Comprovação da Origem dos Recursos/Manutenção no Passivo de Obrigação Inexistente), sendo que em relação a esta última matéria, foi aplicada multa agravada de 150% (...).

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 131/137 do Volume I, o lançamento da CSLL teve por base todas as infrações enunciadas no Auto de Infração do IRPJ, tendo sido aplicadas também, multas agravadas de 150% (cento e cinquenta por cento) em relação às matérias cujas exigências de multas de ofício foram majoradas no lançamento do IRPJ.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 25 de setembro de 2002. Inconformada com as exigências, por seu procurador, instrumentos de mandato às fls. 394 do Volume I; 1119, 1187 e 1253 do Volume V apresentou impugnações aos lançamentos do IRPJ, do PIS, da CSLL e da Cofins, mediante petições recepcionadas em 25 de outubro de 2002 (fls. 339/393 do Volume I; 1062/1063, 1128/1129 e 1196/1197 do Volume V), acompanhadas dos documentos de fls. 403 a 1059 dos Volumes II a IV.

Submetidos os autos à apreciação da Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte, esta, por sua Terceira Turma, manteve em parte a exigência fiscal (fls. 1392 a 1548), consignando na ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998

**Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS
PASSIVO FICTÍCIO.**

Constitui presunção de omissão de receita a manutenção, no exigível, de obrigações incomprovadas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO INEXISTENTE.

Os valores creditados em conta corrente bancária, cuja origem dos recursos utilizados o titular não logra comprovar com apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receitas.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

GLOSAS DE CUSTOS E DE DESPESAS.

A admissibilidade de despesas como dedutíveis está condicionada a que elas sejam comprovadas com documentação hábil e idônea e que, simultaneamente, preencham os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS.

ENCARGOS COM FINANCIAMENTOS EM MOEDA ESTRANGEIRA

Não são dedutíveis como despesas operacionais as importâncias declaradas como pagas a título de juros sobre empréstimo obtido do exterior, quando não for comprovada, com documentação hábil e idônea, a efetividade da contratação da obrigação e demonstrada a normalidade, usualidade e necessidade de tais encargos para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS.

Se a contribuinte não comprova que os dispêndios que o fisco questionou guardam relação com as atividades da empresa, que são necessárias e que estão suportadas por documentação hábil e idônea, afiguram-se indedutíveis as despesas particulares de administradores.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA.

Constatada a apropriação como despesa operacional de gastos que, por sua natureza, valor unitário e vida útil se caracterizam como ativo fixo, impõe-se exigir o imposto, de ofício, sobre a redução indevida do resultado tributável.

Lançamentos Decorrentes

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/1997, 31/12/1997

Ementa: **DECORRÊNCIA.**

Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento do IRPJ é aplicável ao lançamento reflexivo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 28/02/1997, 31/12/1997

Ementa: **DECORRÊNCIA.**

Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento do IRPJ é aplicável ao lançamento reflexivo.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998

Ementa: **DECORRÊNCIA.**

Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento do IRPJ é aplicável ao lançamento reflexivo.

Lançamento Procedente em Parte.”

Cientificada dessa decisão em 09/01/2004 (sexta-feira, fls.1552) e, não se conformando com a decisão na parte que manteve a exigência fiscal, a contribuinte apresentou o recurso de fls. 1558/1726, em 10/02/04, portanto, dentro do prazo legal. Arrolou como garantia de instância, a totalidade dos bens que integram seu ativo permanente e que, segundo o Contrato de Concessão já juntado aos autos, poderiam ser onerados sem comprometer a lisura do que foi avençado junto ao Poder Público, embora o seu montante não corresponda a 30% (trinta por cento) do débito atualizado, como ela própria expõe às fls. 1555/557. As relações de bens arrolados se encontram às fls. 1731 a 749.

Em face da extensão do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (41 págs), das RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO (51 págs.), da grande quantidade de documentos que já constavam dos autos e ainda dos que foram juntados com a impugnação, da DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU (157 págs.), onde foram transcritas as principais peças, quer do TERMO, quer da DEFESA, e também onde foram analisados todos os documentos e, da extensa peça recursal (169. páginas) e ainda dos documentos acostados com o recurso, ambos lidos na íntegra, apresenta-se um resumo dos fundamentos da autuação, das razões que fundamentaram a exclusão de certos itens ou de suas parcelas e a manutenção de outras e das razões de recurso, relacionadas por grupos, a fim de se possa ter uma visão de conjunto de cada parcela submetida à tributação, dado que esta Câmara terá de apreciar o Recurso de Ofício e o Voluntário.

Do Passivo Fictício – Fornecedores de Serviços

O primeiro item indicado no Auto de Infração refere-se **Fornecedores de Serviços** no Valor de R\$ 311.093,83. No item 6.4.1.1 do “TVCF”, sob o título de “Fornecedores de Serviços, a fiscalização minudencia que a omissão de receitas, no valor global de R\$ 311.093,83, caracterizou-se:

- pela constatação da ocorrência de lançamento indevido na composição do Passivo, correspondente ao ano-calendário de 1997, de valores referentes ao ano-calendário de 1998, cujo valor importava em R\$ 295.318,34;
- pela não apresentação de documentos comprobatórios de obrigações com fornecedores registradas no Passivo, no valor de R\$ 15.775,49.

A decisão recorrida, após a análise da documentação de cada fornecedor constante dos autos, excluiu e manteve as glosas que, em resumo, são apresentadas no quadro a seguir.

Documento	Data	Emitente	Obrigações de 1998, re-gist. 1997	Docum en- tos não apre-sent.	Total	Mantido	Excluído
RPA 14	5/1/1998	Claudia Maria F. Barbosa	3.580,00		3.580,00	3.580,00	
(Falta)		First Class Service Ltda		4.897,49	4.897,49	4.897,49	
NF 024	2/1/1998	Lightech Eng. Cons. Serv. Ltda	59.126,34		59.126,34	59.126,34	
NF7436	(Falta)	Vertex		10.878,00	10.878,00	10.878,00	
NF 1304	2/1/1998	MCF Assessoria Jurídica Ltda	2.105,00		2.105,00		2.105,00
NF 1718	2/1/1998	Projconsult Eng. De Proj. Ltda	66.727,05		66.727,05		66.727,05
NF 1719	2/1/1998	Projconsult Eng. De Proj. Ltda	20.497,50		20.497,50		20.497,50
NF 1435	2/1/1998	Ômega Eng. De Software Ltda	3.646,45		3.646,45	3.646,45	
RPA 022	5/1/1998	João Augusto de S. Cruz	5.322,00		5.322,00	5.322,00	
NF 135	2/1/1998	Gynx Engenharia Ltda	7.310,00		7.310,00	7.310,00	
NF 0023	2/1/1998	New Camp Const. Civ. E Naval	1.008,00		1.008,00	1.008,00	
RPA 20	31/1/1998	Raul Oscar Rauter	1.640,00		1.640,00	1.640,00	
NF 000456	5/1/1998	Method Eng. De Sistemas	31.388,80		31.388,80		31.388,80
NF 088	5/1/1998	Eqnaval Equip. Nav. E Ind. Ltda	7.600,00		7.600,00	7.600,00	
NF 136	5/2/1998	Gynx Engenharia Ltda	78.307,20		78.307,20	78.307,20	
NF 137	5/2/1998	Gynx Engenharia Ltda	6.460,00		6.460,00	6.460,00	
RPA 20	12/1/1998	Maurício Diniz Resse	600		600	600	

TOTAL		295.318,34	15.775,49	311.093,83	190.375,48	120.718,35
-------	--	------------	-----------	------------	------------	------------

Consigna o D. Relator da decisão recorrida que, examinando a documentação coligida aos autos pela fiscalização no curso da ação fiscal, consubstanciada em cópias reprográficas de notas fiscais de serviços e recibos de pagamento a autônomos – RPA (fls. 14/27 do Anexo III), constata-se que, à exceção da nota fiscal nº 024, da Lightech Engenharia Consultoria e Serviços Eletro-Mecânicos Ltda e da nota fiscal nº 135 da Gynx Engenharia Ltda, em nenhum outro documento há qualquer referência de que a obrigação tenha sido assumida em 1997.

Ao contrário, em termos de subjetividade, o dado concreto que emerge do exame de tais documentos é que eles foram assumidos em janeiro e fevereiro de 1998.

A propósito, duas notas fiscais de serviços apresentadas, quais sejam as de nºs 136 e 137, da Gynx Engenharia Ltda, foram emitidas em 05 de fevereiro de 1998.

Ao analisar a situação de cada um dos 16 (dezesesseis) valores submetidos à tributação dos fornecedores, verifica-se que as parcelas daqueles que foram excluídos se assenta, além da documentação específica apresentada:

(a) na sistemática de o contribuinte assumir obrigações relativas a serviços que lhe foram prestados no mês anterior, como é o caso da MCF;

(b) no fato de no contrato se estabelecerem cláusulas que somente autorizem o faturamento após determinado dia da prestação de serviço, como ocorre com a PROCONSULT, e

(c) ter sido acostado aos autos boletim de medição relativo o período de dezembro de 1997; como é o caso da METHOD.

No que se refere às **parcelas mantidas**, estas o foram porque, no caso:

(a) da Cláudia Maria, a cópia reprográfica, não autenticada, do Recibo de Pagamento a Autônomo – RPA, nº 14 (fls. 14 do anexo III), cujas datas de emissão, vencimento, pagamento e baixa ocorreram em 05/01/1998 (fl. 08 do Anexo III), não elide a infração;

(b) da Lightech, embora na nota fiscal nº 024, emitida em 02/01/1998, no valor de R\$ 59.126,34, foi especificado que se trata de “Serviços prestados na manutenção dos sistemas de distribuição de energia elétrica e iluminação nos BR 101, trecho divida ES/RJ; divisa RJ/SP; sub-trecho Niterói-RJ/Ponte Presidente Costa e Silva. 12ª Medição de serviços referente ao período de 01/12/1997 a 31/12/1997, conforme contrato com a Concessionária da Ponte Rio-Niterói”, não foram apresentados: contrato de prestação de serviços, boletim de medição, nem comprovantes de pagamento;

(c) da Vertex, não foram apresentados documentos comprobatórios da obrigação, nem mesmo a cópia do cheque nominal nº 586, contra o Bradesco, que teria sido utilizado para pagamento em 09/01/1998 foi aportada aos autos como quer fazer crer a interessada na impugnação (fl. 404 do Volume II);

(d) da Ômega cópia reprográfica, não autenticada, da nota fiscal nº 1435 (fl. 19 do Anexo III), cuja data de emissão é o dia 02/01/1998, evidencia que a: "Saída dos Serviços" de impressão de carnês, de extratos, de etiquetas etc., ocorreu no dia 02 de janeiro de 1998, nem sequer a cópia de cheque comprovando que o pagamento foi efetuado a beneficiária foi aportada aos autos pela defendente com a impugnação, tendo sido encaminhada apenas cópia reprográfica, não autenticada, da requisição do cheque nº 601 ao Banco Bradesco (Fl. 404 do Volume II);

(e) do João Augusto, o RPA nº 22 (fl. 20 do Anexo III), cujas datas de vencimento e de pagamento ocorreram em 12/01/1998 (fl. 10 do Anexo III), e na ausência de documento que desse conta de tal obrigação estivesse em aberto em 31/12/97, não elide a infração;

(f) da Gynx, embora na Nota Fiscal 135, cuja data de emissão é o dia 02/01/1998 (fl. 21 do Anexo III), discrimina a cobrança da "Parcela referente a medição período de 01 a 31/12/1997 da prestação de serviços de instalação de um sistema de drenagem entre os pilares P139 e P141 – Proposta GN – 373/97"; nota fiscal nº 136, no valor de R\$ 78.307,20, cuja data de emissão é o dia 05/02/1997 (fl. 25 do Anexo III), discrimina a cobrança da "Parcela referente a 3ª medição da prestação de serviços de iluminação das rampas de acesso Niterói" – Obra GN – 279/97"; a nota fiscal nº 137, no valor de R\$ 6.406,00, cuja data de emissão é o dia 05/02/1998 (fl. 26 do Anexo III), discrimina a cobrança de "Prestação de Serviços de tratamento da pintura de postes de iluminação – GN-349/97". Contudo, não foram apresentados quaisquer outros documentos indispensáveis tais como, contrato de prestação de serviços, boletim de medição, comprovantes de pagamento etc. Havendo contradição entre a data de emissão e de pagamento;

(g) da Newcamp, por si só, desacompanhada que está de outras evidências, a cópia reprográfica, não autenticada, da nota fiscal nº 23, de 02/01/1998 (fl. 22 do Anexo III), que discrimina a cobrança de "prestação de serviços de consultoria", cujas datas de pagamento e baixa ocorreram em 12/01/1998 (fl. 10 do Anexo III), não elide a infração. Acresça-se que a prestação de serviços de consultoria tanto pode se dar no decorrer de um lapso de tempo determinado (semana, mês etc.), ou mesmo em um único ato no mesmo dia;

(h) do Raul Oscar, a defendente não aportou aos autos com a impugnação nenhum documento hábil para asseverar a obrigação em 31/12/1997. O cheque, no valor de R\$ 1.640,00, para pagamento foi emitido em 13 de janeiro de 1998 e depositado em 16/01/1998. O "RPA", além de não especificar quais os serviços prestados e respectiva época, padece também do vício de não constar data de emissão;

(i) do Maurício Diniz, o RPA de R\$ 600,00, evidencia que se trata de remuneração pagas a autônomo, em 12/01/98.

Não se conformando com as glosas mantidas, sustenta a Recorrente que a presunção que dá ensejo à omissão de receita é o passivo fictício ou inexistente e não o passivo contabilizado anteriormente ao recebimento do documento fiscal que lhe corresponde. Nesse contexto, reprise-se, o Passivo Fictício é aquele que cujo respectivo pagamento não foi contabilizado ou aquele que somente foi contabilizado como contrapartida de valor ingressado na sociedade sem comprovação de origem.

Assim, fosse admitido o fato de a **Recorrente** ter registrado indevidamente no ano-calendário de 1997 um Passivo referente a serviços que lhe seriam prestados no início do ano seguinte, certo é que esse fato não serve como indício para que a fiscalização apure uma suposta omissão de receitas.

Com efeito, considerando que (como é incontroverso) os serviços relacionados pela fiscalização no item 6.4.1.1 do TVCF são verdadeiros, caso a **Recorrente** tivesse registrado o Passivo correspondente antes do momento adequado (sob a ótica da fiscalização e das autoridades julgadoras), teria ocorrido, na pior das hipóteses, apenas o reconhecimento "antecipado" de uma dívida, que ainda não poderia ser exigida pelo credor, mas nunca uma omissão de receitas. E esse fato – registro de uma dívida incorrida, por exemplo, em decorrência da adequada adoção do regime de competência (obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real) – não serve para o contribuinte encobrir a receita omitida.

De ver está que, quando o artigo 40, da Lei nº 9.430/96, estabelece que "*a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receitas*", o termo "exigibilidade" não deverá ser compreendido como a impossibilidade de o credor exigir seu crédito perante o devedor, por exemplo, na acepção dispensada pelo artigo 151 do Código Tributário Nacional, mas sim como sinônimo de dívida inexistente.

Vale observar que, se o significado desse termo indicasse as "dívidas que ainda não podem ser cobradas pelo credor", fato é que todos os passivos registrados segundo o regime de competência caracterizariam a omissão de receitas. Evidentemente que não é isso que o legislador tinha em mente quando erigiu essa nova hipótese de presunção! Em verdade, a hipótese tratada pela lei envolve a manutenção de uma dívida inexistente na contabilidade, o que, por si só, serve para afastar a presunção levada a efeito pelo Fisco, eis que os registros em questão correspondem a obrigações verdadeiras e efetivas.

Não fosse suficiente o fato de a fiscalização não questionar a verdade ou legitimidade dos serviços em questão, convém salientar que a existência dos referidos documentos fiscais já seria prova suficiente da existência obrigação, o que descaracterizaria a figura do passivo fictício.

Além disso, como é possível observar da relação de notas fiscais e recibos de pagamento a autônomos de fls. 787 e 788, a maioria dos documentos fiscais que comprovam o registro desse Passivo foi emitida nos primeiros dias de janeiro (dias 02, 05 e 13), sendo que apenas dois desses documentos foram emitidos em 05 de fevereiro de 1998.

A teor da decisão proferida em relação à empresa "Ligtech Engenharia – Consultoria e Serviços Eletro Mecânicos Ltda", que no caso representa um dos maiores valores, consigna a Recorrente parecer que para o Fisco, o documento fiscal não possui

nenhum valor, pois, embora a medição dos serviços realizada em dezembro de 1997 conste na Nota Fiscal por ela emitida (em 2 de janeiro de 1998), a fiscalização ainda assim manteve a exigência fiscal. Para melhor esclarecimento, confira-se a descrição dos serviços na referida Nota Fiscal:

"Serviços prestados na manutenção dos sistemas de distribuição de energia elétrica e iluminação nos BT 101 – Trechos Divisa ES/RJ, Divisa RJ/SP, Sub-Trecho Niterói/RJ-Ponte Presidente Costa e Silva. 12ª Medição de Serviços referente ao período de 01.12.97 a 31.12.97 conforme contrato com a Concessionária da Ponte Rio-Niterói" (NF 24 – fls. 15 do Anexo III).

Diante de todo o exposto, não fosse suficiente o fato de o registro de um passivo decorrente de uma obrigação já incorrida não servir como presunção de omissão de receitas, certo é que a autoridade julgadora ignorou o postulado da competência, condicionado o reconhecimento de um passivo à emissão dos documentos fiscais correspondentes, os quais, por sua natureza (e, em decorrência das legislações municipais), devem ser emitidos apenas após os serviços. Além disso, especificamente com relação à empresa "Lightech Engenharia – Consultoria e Serviços Eletro Mecânicos Ltda", a autoridade julgadora ignorou também a informação constante do documento fiscal no sentido de que ocorreu uma medição dos serviços durante o mês de dezembro de 1997, o que automaticamente gera a obrigação de pagar e, conseqüentemente, justifica o registro do Passivo correspondente.

Passivo Fictício – Repasses a Efetuar

O segundo item do AI arrolado como passivo fictício, intitulada de **Repasses a Efetuar**, constante do item 6.4.1.2 do TVCF, foi mantida integralmente.

Resumindo, segundo o Relato dos fatos, a **Recorrente** contratou a empresa estrangeira Amtech World Corporation para a aquisição de equipamentos eletrônicos que seriam utilizados na cobrança de pedágio.

Segundo os termos do contrato firmado com a Amtech, esta, além de fornecer os equipamentos também concedeu um empréstimo à **Recorrente** para que os referidos bens pudessem ser adquiridos, ou seja, financiou a venda dos equipamentos por ela fornecidos. Esses valores foram remetidos para o país em duas parcelas: a primeira, em 13/05/1996, de US\$ 640.000,00, a segunda, em 17/09/1996, de US\$ 270.000,00. Essas remessas totalizam de R\$ 907.742,00 e, à medida que a Amtech remeteu os recursos ao país, a **Recorrente** os registrou no Ativo na Conta Bancos e no Passivo, em conta de Obrigações.

Paralelamente ao contrato firmado com a Amtech, a **Recorrente** houve por bem contratar a empresa Seagull Tecnologia Ltda – que figura, inclusive, como interveniente no contrato anteriormente mencionado – para prestar diversos serviços relacionados com a importação propriamente dita dos equipamentos, além de fornecer equipamentos complementares àqueles adquiridos da Amtech. Essa empresa também foi responsável pela instalação do sistema eletrônico de pedágio, pelos testes de comissionamento e pelo fornecimento de toda a documentação pertinente ao referido sistema. Esta empresa, além figurar como interveniente no contrato firmado com a Amtech, também era representante dessa empresa no Brasil.

Assinala a decisão recorrida que, de acordo com o esquema contábil reportado pela defendente na impugnação, em relação à presente transação, a obrigação relativa ao empréstimo contraído no valor de R\$ 907.742,00, estaria representada na sua escrituração, por dois registros contábeis singulares, quais sejam:

- um, pela assunção do empréstimo, com o crédito à conta analítica da Amtech, no grupamento de Fornecedores e o respectivo débito em conta de disponibilidade bancária, em face da entrada do numerário do empréstimo para capital de giro em "Bancos", no valor de R\$ 907.742,00.

- outro, pelo reconhecimento da "obrigação" de repassar para a Seagull, interveniente, o valor recebido da Amtech a título de empréstimo para capital de giro, valor este que deduzido dos repasses efetivos perfazia, em 31/12/1997, o saldo de R\$ 234.386,47.

Portanto, a obrigação que era de R\$ 907.742,00, estaria representada por dois saldos perfazendo R\$ 1.142.128,47.

Tal conta de Ativo presumivelmente deveria ser uma conta redutora, de forma a neutralizar o efeito de tal registro no grupamento do Ativo.

Por outro lado, ainda que por si só também não fosse suficiente para elidir a infração de passivo fictício, nenhuma documentação, hábil e idônea, que comprovasse o alegado registro nos livros Diário ou no Razão, do lançamento a débito do imobilizado e a crédito da sobredita conta de Ativo relativa ao Repasse a Efetuar à Seagull, foi aportada aos autos pela defendente.

Também, nenhuma documentação relativa aos desembolsos efetivos que a defendente alega terem sido repassados à Seagull, nos valores de R\$ 389.796,71 + R\$ 250.143,66 + R\$ 33.415,16, que reduziram o saldo da conta de "Repasses a Efetuar" de R\$ 907.742,00 para R\$ 234.386,47, foi juntada à impugnação para corroborar o mérito das razões de discordância expendidas.

O lançamento que a defendente diz ter efetuado para refletir a obrigação de repassar para a Seagull o dinheiro do empréstimo para capital de giro obtido da Amtech, consubstanciada no débito de conta de Equipamentos do Ativo Imobilizado e no crédito de conta de "Repasses a Efetuar" desse mesmo Ativo, ainda que não comprovado, mesmo assim, não reflete adequadamente o fato contábil, eis que não corresponde, ainda, a nenhuma inversão de capital próprio, ou de terceiros, para dotação do ativo imobilizado.

Em suas razões de recurso, a Recorrente confirma que foram abertas duas Contas em sua contabilidade com o intuito de controlar a aquisição e implantação desses bens: a primeira delas, no ativo, Conta 1.3.2.03.0096 - Contratos Assinados; a outra, no passivo, Conta 2.1.2.02.0002 - Repasses a Efetuar. Esquemáticamente, ocorreu o seguinte:

Esquema de Contabilização : Empréstimo e Contratos Assinados

Ativo - Bancos	
(1)	633.152,00
(3)	274.590,00
	<hr/> 907.742,00

Passivo Amtech World	
633.152,00	(1)
274.590,00	(3)
<hr/> 907.742,00	

Ativo - Contratos		Passivo – Repasses a	
Assinados		Efetuar	
(2)	633.152,00	633.152,00	(2)
(4)	274.590,00	274.590,00	(4)
	<u>907.742,00</u>	<u>907.742,00</u>	

- (1) Empréstimo de Amtech World Corp. - Remessa de
13/05/1996
(2) Contratos Assinados - 13/05/1996
(3) Empréstimo de Amtech World Corp. - Remessa de
17/09/1996
(4) Contratos Assinados - 17/09/1996

Assinala a Recorrente que, pelo esquema de contabilização acima demonstrado, está evidente que a intenção da **Recorrente** – ao registrar os valores relativos à aquisição dos equipamentos em duas contas distintas (D – Contratos Assinados / C – Repasses a Efetuar) – tinha como objetivo controlar os valores que, posteriormente, seriam immobilizados. Assinala que o registro desses valores envolve apenas contas de controle (ou “de compensação”, como vulgarmente conhecidas) e não envolve a percepção de quaisquer receitas.

Com a utilização dessas contas, a **Recorrente** pretendia manter um controle contábil dos valores que seriam aplicados na implantação do sistema eletrônico de pedágios. Em síntese, a idéia inicial era realizar dois lançamentos distintos sempre que algum gasto fosse realizado com a aquisição e implantação desse equipamento, conforme segue:

1º Lançamento: Desembolso de Caixa

D Repasses a Efetuar (Conta
2.1.2.02.0002)
C a Bancos

2º Lançamento: Imobilização em Andamento

D Obras em Andamento (Conta
1.3.2.03.0098)
C a Contratos Assinados (Conta
1.3.2.03.0096)

Essa metodologia de contabilização justifica o porquê do lançamento de dois registros contábeis diferentes no Passivo da **Recorrente** (Empréstimo / Repasses) para os valores de R\$ 633.152,00 (lançamentos ‘1’ e ‘2’) e R\$ 274.590,00 (lançamentos ‘3’ e ‘4’). O primeiro desses registros destinava-se ao empréstimo, que, convém informar, foi regularmente quitado pela **Recorrente**. O segundo, relativo ao controle dos gastos com a aquisição dos equipamentos. E é sobre o saldo existente no final de 1997 desta última Conta (Repasses a Efetuar) que a fiscalização aponta a existência de um passivo fictício e, segundo ela, de omissão de receitas.

O saldo no valor de R\$ 234.386,46 decorre de lapsos cometidos pela **Recorrente** na escrituração da Conta Repasses a Efetuar. Como afirmado, sempre que algum gasto fosse incorrido com a aquisição dos equipamentos, a **Recorrente** promoveria dois lançamentos. Porém, desde o início esse esquema de controle se revelou falho!

Com efeito, ao contrário do imaginado, essa metodologia de contabilização não foi corretamente observada, o que foi responsável pela existência de saldo na Conta Repasses a Efetuar. Isto ocorreu porque, em vez de realizar todos esses lançamentos por intermédio da Conta Repasses a Efetuar, a **Recorrente** sempre registrou os gastos incorridos com a aquisição do imobilizado diretamente como um Débito na Conta Obra em Andamento, conforme segue:

Lançamento: Desembolso de Caixa

D Obras em Andamento (Conta
1.3.2.03.0098)
C A Bancos

Em decorrência desse procedimento, findaram erroneamente “em aberto”, naquele período, as rubricas de Repasses a Efetuar (Passivo) e Contratos Assinados (Ativo). Pois essas contas – criadas com o único propósito de controlar as referidas aquisições, não foram utilizadas pela **Recorrente** para os fins colimados.

Mas, isso não significa dizer que houve qualquer efeito – positivo ou negativo – no resultado daquele exercício de 1997; ao contrário, insista-se novamente, apenas foram mantidos em aberto (erroneamente) saldos nas contas de compensação de ativo (Contratos Assinados) e passivo (Repasses a Efetuar), não tendo ocorrido trânsito desses valores no resultado do exercício e, conseqüentemente, sem qualquer efeito no resultado passível de tributação.

Passivo Fictício - Financiamentos

O item referente ao passivo fictício das parcelas de FINANCIAMENTOS glosados, tinha a seguinte composição:

Insituição Financeira	Contrato Nº	Valor do Passivo	Valor Comprova do	Diferença tributada	Valor Comprovado na-
					Impugnação
BNDES	96210731014	15.178.701,30	14.888.606,73	290.094,57	290.094,57
FINEP	56.96.0406.00	1.970.294,91	1.930.688,55	39.606,36	39.606,36
SUDAMERIS	2653/96	248.122,81	246.122,81	2.000,00	2.000,00
BRDESCO	619467-2	60.047,63	0	60.047,63	60.047,63

BRADESCO	619596-2	39.197,96	0	39.197,96	39.197,96
BRADESCO	620634-4	29.922,02	0	29.922,02	29.922,02
SOMAS		17.526.286,63	17.065.418,09	460.868,54	460.868,54

A exigência referente a este item foi inteiramente excluída, pois, após analisar toda a documentação referente aos financiamentos do BNDES, da FINEP, do SUDAMERIS e do BRADESCO, inclusive a aportada com a impugnação, concluiu a decisão recorrida pela comprovação integral do passivo existente em 31/12/97, no montante de R\$ 17.526.286,63.

Passivo Fictício – Outros Débitos –Via Lagos

A parcela arrolada como passivo fictício, intitulada de **Outros Débitos – Via Lagos**, constante do item 6.4.3 do TVCF, foi mantida parcialmente, em face de o Fisco concluir que somente deveriam ser excluídos R\$ 25.760,70, dado que nos termos estipulados no Convênio, levando em conta o prazo de 30 dias para efetuar o repasse, deveriam figurar em aberto para serem repassados para a Via Lagos apenas os valores relativos às cobranças cujos vencimentos ocorreram no prazo de 30 dias antecedentes, qual seja, a partir de 01/12/1997 e que se efetivaram até 25/12/1997

Atente-se que, ao contrário do procedimento adotado pela defendente, não há que se falar, que os valores relativos aos Lotes nºs 29, 30, 31 e 32, pudessem compor, em 31/12/1997, o saldo a repassar à Via Lagos. Isso porque, na sistemática da cláusula Quarta do Convênio, a obrigação da Ponte surge, não com a emissão dos lotes de cobrança (data de emissão), mas sim com o recebimento, via débito em conta corrente dos usuários, devendo então ser repassada a via Lagos no prazo de 30 dias.

Portanto, as cobranças relativas aos lotes 29 a 32 que ocorreriam somente a partir de 01/01/1998, de maneira alguma poderiam se constituir em obrigação a repassar em 31/12/1997, eis que, na prática, ainda nem sequer haviam sido efetuados os recebimentos juntos aos usuários e, só a partir daí é que nasce a “obrigação” do repasse, que deve ser efetuado em 30 dias.

Averbe-se que, inclusive em louvor à observância estrita dos princípios contábeis de competência e de realização da receita, não deve haver confusão entre o momento do reconhecimento contábil da receita que pertence à Via Lagos, com o momento do registro contábil da obrigação do valor a ser futuramente repassado.

O registro da receita, de fato, é simultâneo à emissão do Relatório de cobrança. Todavia, a obrigação efetiva, conforme já mencionado, surge somente com o débito na conta corrente do usuário, débito este que, via de regra, coincide com a data de vencimento.

Por fim, releva considerar, ainda, que a Segunda e última evidência de fonte externa apresentada, foram 03 (três) documentos de emissão da Via Lagos, intitulados “Relatório de emissão de Lote de Cobrança – AVI”, datados de 28/10/1997, 05/11/1997 e 09/12/1997, cujos valores individuais de cobranças: R\$ 58.265,05, R\$ 52.500,30 e R\$ 25.760,70 (fls. 475/477 do Volume II), constam da composição do supracitado documento da Ponte, à fl. 474 do Volume II.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Os dois primeiros, nos termos das estipulações da cláusula Quarta do Convênio, teriam sido recebidos (ou seja debitados em conta corrente dos usuários em 10/11/1997 e em 16/11/1997) e conseqüentemente, não mais comporiam o saldo em 31/12/1997, eis que já deveriam ter sido repassados a Via Lagos no prazo de 30 dias subseqüentes à sua realização pela Ponte, qual seja em 10/12/1997 e em 16/12/1997.

Concluindo, resta, pois, comprovado e apto a compor o saldo, em 31/12/1997, da obrigação a ser repassada à Via Lagos, apenas o valor de R\$ 25.760,70.

Inconformada a Recorrente alega que, - por meio de seus sistemas - registra a passagem dos usuários nas Rodovias administradas pela Via Lagos e efetua a cobrança do pedágio correspondente. Posteriormente, os valores assim arrecadados são repassados, no prazo contratual de 30 dias, para a Via Lagos. Mas é evidente que esse prazo, embora fixado no contrato, comporta toda sorte de dilatações, prorrogações e negociações entre as partes, razão pela qual não serve ele como parâmetro para mensurar os efeitos contábeis decorrentes dessa atividade. A propósito, vale enfatizar que a **Recorrente** promove a cobrança do pedágio em nome da Via Lagos, repassando a ela os valores correspondentes.

Daí porque existir uma conta no Passivo da **Recorrente** referente aos valores que esta deve repassar para a Via Lagos, ou seja, um Contas a Pagar. Do mesmo modo, a contabilidade da Via Lagos registra um Contas a Receber em relação à **Recorrente**, que é a Conta 1.1.3.01.0007. Confira-se, a propósito, a cópia de folha do balancete analítico extraído dos registros da Via Lagos, no qual está demonstrada a existência dessa Conta. (Balancete Analítico Via Lagos - Período de 01/12/97 a 31/12/97 e Período de 01/01/98 a 31/01/98 - Docs. n.º 96).

Seja como for, com o intuito de contraditar a argumentação exposta na decisão recorrida, a **Recorrente** junta os comprovantes eletrônicos emitidos pela Via Lagos que demonstram a composição de cada um dos lotes de cobrança do pedágio cobrado pelo Sistema administrado pela **Recorrente**. (Relatórios de Emissão de Lote de Cobrança - AVI - Lotes nº 01 a 32 - Docs. Nº 98 a 105).

A acusação fiscal é de OMISSÃO DE RECEITAS ! Essa acusação está fundamentada em uma presunção de que os valores registrados pela **Recorrente** são inexistentes. Para evitar qualquer dúvida elaborou relatório baseado na emissão dos lotes de cobrança e nos pagamentos efetuados à Via Lagos. Nesse relatório está demonstrada a composição da origem do saldo de R\$ 217.253,65, existente na referida Conta no final do ano-calendário de 1997. (Relatório de Emissão de Lotes de Cobrança de Pedágio Automático - Doc. n.º 107).

Os valores consolidados (mensais) indicados no referido relatório poderão ser confrontados com os razões analíticos mensais da **Recorrente** e da Via Lagos, nos quais é possível constatar a evolução dos saldos e dos pagamentos (ou a falta deles) a cada período. (Razões Analíticos Mensais Via Lagos - Evolução dos Saldos - Doc. nº 109 e Razões Analíticos Mensais **Recorrente** - Evolução dos Saldos - Doc. nº 110).

Sustenta a Recorrente que, para justificar o posicionamento adotado em sua decisão, a autoridade julgadora manifesta a sua perplexidade com o fato de que a **Recorrente** teria registrado em seu Passivo valores que não eram exigíveis pela Via Lagos. Nessa linha de argumentação, segundo o *decisum*, a omissão de receitas estaria caracterizada pelo simples fato de os valores registrados no Passivo ao final de



dezembro de 1997 não serem exigíveis – é dizer, efetivamente cobráveis – em 31/12/1997.

E continua, nesse sentido, tome-se como exemplo os valores que compõem os lotes 29 a 32, no valor total de R\$ 65.679.90, relativos às tarifas de pedágio apuradas pelo na Via Lagos pelo Sistema "Onda Livre" nos últimos dias de dezembro de 1997. Pelo entendimento do Julgador, esses valores não poderiam compor o saldo do Passivo junto à Via Lagos em 31 de dezembro de 1997, porque, segundo consta às fls. 1451, "*a obrigação da Ponte surge, não com a emissão dos lotes de cobrança (data de emissão), mas sim com o recebimento, via débito em conta corrente dos usuários, devendo então ser repassada a via Lagos no prazo de 30 dias*".

E segue, afirmando que pelo entendimento da decisão recorrida "*as cobranças relativas aos lotes 29 a 32 que ocorreriam somente a partir de 01/01/1998, de maneira alguma poderiam se constituir em obrigação a repassar em 31/12/1997, eis que, na prática, ainda nem sequer haviam sido efetuados os recebimentos juntos aos usuários e, só a partir daí é que nasce a 'obrigação' do repasse (...)*".

Em suma, portanto, a autoridade julgadora entende que o valor referente aos pedágios somente deveria ser registrado quando do efetivo recebimento dos valores cobrados junto aos usuários. Em outras palavras, antes do efetivo recebimento, esses valores (já incorridos pelos usuários e consolidados nos lotes) não poderiam ser objeto de registro contábil.

Com um entendimento como esse, ou a autoridade julgadora defende que os lançamentos promovidos pela **Recorrente** devem ser efetuados pelo regime de caixa, e não pelo regime de competência, ou está caracterizado um equívoco entre os conceitos de "passivo incorrido" e "passivo vencido" na decisão recorrida.

Ademais, desconsideraram totalmente – a fiscalização e a autoridade julgadora que – em contrapartida de cada um desses lançamentos contábeis, havia o débito em conta a receber de usuários da Via Lagos. Ou em outras palavras, um receável da **Recorrente** (usuários que passaram pelas vias administradas pela Via Lagos, cuja conta bancária ainda não havia sido debitada), contra um exigível (obrigação de repasse desses mesmos valores para a Via Lagos). Sem qualquer efeito, portanto, para o resultado tributável da **Recorrente** e tampouco sujeita à qualquer absurda presunção de omissão de receitas.

Para demonstrar inequivocamente a existência de um registro de Contas a Receber referente ao repasse do pedágio na Via Lagos no final do ano-calendário de 1997 – idêntico ao valor registrado no passivo da **Recorrente**, ou seja, R\$ 217.253,65 – basta examinar a cópia de folha do balancete analítico da Via Lagos, juntado ao presente Recurso. (Balancete Analítico Via Lagos – Período de 01/12/97 a 31/12/97 – Doc. n.º 96).

E são esses mesmos valores contabilizados no passivo da **Recorrente** que compõem o saldo da Conta 2.1.8.02.002 – Via Lagos AVI e que, no entendimento da autoridade julgadora, representariam a omissão de receitas pelo simples fato de que estes valores não seriam exigíveis pela Via Lagos em 31 de dezembro de 1997. Não é demais reiterar que esses mesmos valores estão registrados na contabilidade da Via Lagos.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60

Acórdão nº. : 101-95.122

Daí porque a decisão proferida pelo Ínclito Julgador não merece prosperar, pois, além de ignorar que o relacionamento comercial existente entre essas empresas seria suficiente para afastar a presunção de omissão de receitas, parte da premissa de que os valores que a **Recorrente** deve repassar à Via Lagos deve ser objeto de registro contábil apenas quando do seu efetivo recebimento.

Seja como for, adotando o entendimento firmado pela autoridade julgadora, teria ocorrido, na pior das hipóteses, apenas o reconhecimento antecipado (o que se admite apenas para fins de argumentação) de uma dívida, que ainda não poderia ser exigida pelo credor, mas nunca uma omissão de receitas. E esse fato – registro antecipado de uma dívida absolutamente não serve para o contribuinte encobrir a receita omitida e, por essa razão, demonstra a absoluta ilegalidade das exigências fiscais correspondentes.

Da Omissão de Receita – Depósitos Bancários e Encargos de Financiamento

O item do AI referente à **Omissão de Receita** se fundamentou em “Depósitos Bancários sem comprovação da origem dos recursos/Manutenção no Passivo de obrigação inexistente”, a seguir mencionados, conforme item 6.1 do TVCF:

	Banco de	C/C Autuda			
Data	Origem	Bco.SAFRA	Remetente	Histórico	Valor (R\$)
18/2/1997	Su-dameris	033.133-0	Propex	CHQ 737365-4	850.000,00
18/2/1997	Su-dameris	033.133-0	Propex	DOC 3330366	4.095.188,00
18/2/1997		033.133-0	Holdmil	O Créd. 102212539	4.950.000,00
TOTAL					9.895.188,00

E, no mesmo TCVF, item 6.7.1, fls. 82 do Vol. I, consignou-se que “a Fiscalizada remeteu ao Uruguai, por via de conta “CC5”, o montante que teria sido pactuado com o Banco Safra Bahamas acrescido de juros e atualização cambial, para a própria empresa, ou seja, efetuou uma mera transferência de disponibilidades, conforme se comprova através de informação do Juízo da 4ª Vara da Justiça Federal em Niterói, expedida nos autos do processo nº 99.0207477-4 (fls. 85 a 104 do Anexo II).

Justificando a existência desses depósitos consignou a autuada que a origem estava na venda de títulos do Tesouro Americano “T-Bills”, adquiridos através de um Purchase Agreement com o Crédit Lyonnais do Uruguai, mediante a transferência bancária, cuja origem foi um empréstimo de US\$ 9,500,000.00, obtido em 18/02/97, junto ao Banco Safra (Bahmas), títulos esses vendidos às firmas remetentes dos depósitos efetuados no Banco Safra (BRASIL), tudo de acordo com uma operação estruturada preparada e apresentada pelo Banco Safra no Brasil, o qual teve as seguintes renovações, encargos e vencimentos:

CONTRATO	DATA	PRINCIPAL (US\$)	JUROS (% A.A.)	VENCIMENTO
BHMS-020	18/02/97	9.500.000,00	9,7	18/08/97
BHMS-042 (*)	18/08/97	9.500.000,00	8,5	17/02/98

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
 Acórdão nº. : 101-95.122

BHMS-064 (*)	17/02/97	9.500.000,00	13,515	17/08/98
BHMS-087 (**)	17/08/98	9.000.000,00	10,1	17/02/99

(*) Renovação total (**) renovação parcial

Os documentos desses Financiamentos Externos constam dos seguintes documentos:

A) CONTRAT O	Data de Contrataçã o	Data de vencimento	Original em inglês às fls.	Tradução juramentada fls.	B) Purchase Agree- ment	
					Versão em Inglês	Tradução Fls
BHMS 020	18/2/1997	18/8/1997	74/79 Anxo. I	80/108 Anexo I	143/144 do	173/179 do
				202/229 Anexo I	Anexo I	Anexo I
BHMS-042	18/8/1997	17/2/1998	Não Apresentado	230/256 Anexo I	171/172 do	54/60 do
BHMS-064	17/2/1998	17/8/1998	109/114 Anexo I	115/136 Anxo I	Anexo I	Anexo II
				02/27 Anexo II		
BHMS-087	17/8/1998	17/2/1999	137/142 Anexo I	145/166 Anexo I		
				28/53 Anexo II		

Indissociavelmente vinculado à comprovação da origem dos depósitos bancários e, por decorrência, do aludido contrato de empréstimo e suas renovações, também está a **glosa dos encargos de Financiamentos –ME e parte da liquidação (embora glosado como se de juros de tratasse)**, remetidos para o exterior, conforme item 6.7.1 do TVCF, nos seguintes valores:

DATA	Valor Líquido remetido e - glosado	Valor do Principal	Valor dos Juros	IRF Re- Colhido do
15/8/1997	513.347,17	0	513.347,17	90.590,68
12/2/1998	468.767,21	0	468.767,21	82.723,35
13/8/1998	1.356.535,39	592.100,00	764.435,39	134.900,36

Os R\$ 592.100,00 corresponde aos US\$ 500,000.00 amortizados na última renovação

Segundo a Recorrente foi ainda remetida para o exterior a seguinte parcela de juros não glosados que compuseram a parcela do resgate final do empréstimo

DATA	Valor Bruto	Principal	Juros	IRF pago
4/9/1998	10.763.710,52	10.694.700,00(*)	69.010,52	12.178,33

A liquidação do principal e dos juros foi efetuada através dos seguintes bancos:

DATA	VALOR (R\$)	NATUREZA DA REMESSA	BANCO DEPOSITÁRIO	TITULAR DA CONTA DE NÃO RESIDENTE	DESTINO FINAL DO	C/ Nº
15/8/1997	513.347,17	Disponibilidades	Banco Safra S.A.	Banco Safra (Bahamas) Limited	Banco (Bahamas) em NY	Safra Limited
12/2/1998	468.767,21	Disponibilidades	Banco Safra S.A.	Banco. Safra (Bahamas) Limited	Banco (Bahamas) em NY	Safra Limited
13/8/1998	1.356.535,39	Disponibilidades	Banco Safra S.A.	Banco Safra (Bahamas) Limited	Banco (Bahamas) em NY	Safra Limited
4/9/1998	10.763.710,52	Disponibilidades	Banco ABN Amro S.A.	ABN Amro Bank NY Montevideo	Banco (Bahamas) em NY	Safra Limited

Assim, dada a estreita vinculação entre os Depósitos Bancários, considerados como produto da omissão de receitas, e as glosas dos encargos dos empréstimos, estes apresentados pela Recorrente como justificativas da origem daqueles depósitos, far-se-á, a seguir, um resumo dos argumentos do Fisco, para a efetuar a o lançamento e da decisão recorrida para a manutenção da exigência, e da Recorrente, alegando a improcedência dessas alegações.

Para a justificar a formalização da exigência, diz o Fisco que :

“A Fiscalizada, devidamente intimada através do Termo de 10/05/2001, não logrou comprovar, mediante documentação hábil e idôneo a existência legal e efetiva do referido empréstimo. Esta apresentou à fiscalização cópias xerográficas da nota promissória avalizada e das traduções juramentadas do contrato (fls. 74 a 108 do Anexo I), contrato este que teria sido firmado com o Banco Safra (Bahamas) Limited, em 18/02/1997, e renovado sucessivamente em 18/08/1997, 17/02/1998 e 17/08/1998”.

Embora devesse possuí-lo, a Fiscalizada não apresentou a esta fiscalização o Certificado de Registro no Banco Central do Brasil da alegada operação firmada com o Banco Safra Limited, documento, ressalte-se, obrigatório nos casos de operações financeiras internacionais do tipo em tela.

Constatou-se, ainda, através das traduções dos aludidos contratos, coincidentemente, em todos, inicial e renovações, a falta de identificação dos representantes do mutuante (Banco Safra (Bahamas) Limited.) e uma das avalistas (Construtora Andrade Gutierrez S/A – sócia da Fiscalizada).

A análise da fundamentação apresentada pela fiscalizada ratifica a improcedência do suprimento de numerário alocado na conta BANCOS com contrapartida da conta EMPRÉSTIMOS, bem como o caráter simulatório da operação com que se lhe pretendeu dar causa, porquanto:

a) A Fiscalizada teria celebrado contrato de empréstimo com o Banco Safra (Bahamas) Limited., **em 18 de fevereiro de 1997, no valor de US\$ 9.500.000,00;**

b) A Fiscalizada teria adquirido do Banco Credit Lyonnais (Uruguai) S/A, com os recursos oriundos do suposto empréstimo com o Banco Safra das Bahamas, Notas do Tesouro Norte-Americano no mesmo valor de US\$ 9.500.000,00, na mesma data de 18 de fevereiro de 1997;

c) A Fiscalizada, agora na suposta posse dos títulos do Tesouro Norte-Americano, os teria alienado a duas empresas domiciliadas no Brasil nos seguintes valores: Propex Comercial Interamericana Ltda, inscrita no CNPJ sob o nº 61.446.324/0001-42, valor de R\$ 4.945.188,00 e à Hodmil Agropecuária e participações S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 000.469.857/0001-55, no valor de R\$ 4.950.000,00, na mesma data de 18 de fevereiro de 1997;

d) A Fiscalizada, como prova da “sui generis” operação, apresentou cópias dos contratos de compra e venda que teriam sido celebrados com as citadas empresas, na mesma data 18 de fevereiro de 1997 e onde se constata que a numeração dos supostos títulos seria para ambas as negociações, 70505400103/01.

A aludida resposta pretende fazer crer a esta fiscalização que, no dia 18 de fevereiro de 1997, a Fiscalizada obteve empréstimo nas Bahamas, transferiu este empréstimo para o Uruguai, adquiriu do banco interveniente, para onde teriam sido transferidos os recursos – Credit Lyonnais – Títulos do Tesouro Norte-Americano e os vendeu a duas empresas não financeiras, transferindo-lhes a posse.

Embora a velocidade das transações financeiras permita fazer ilações sobre tal proceder, os elementos e alegações apresentados pela Fiscalizada põem por terra sua pretensão de tentar comprovar a origem dos depósitos na Conta Corrente nº 033.133-0 do Banco Safra S/A, pois:

1º - A empresa Propex Comercial Interamericana Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 61.446.324/0001-42, trata-se de sociedade inexistente de fato – denominada LARANJA – conforme atestou diligência realizada pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo, (fls. 108 a 263 do Anexo II), cujos trechos mais importantes destacamos:

“A empresa Propex Comercial Interamericana Ltda., possuía como sócios as sociedades Windward Comercial Corp., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas e Hudson Holdings Ltd., sediada nas Bahamas.

Estes sócios delegaram poderes de administração e gerência ao senhor SIE HERSIL DRESDNER, brasileiro, casado, comerciante, portador da cédula de identidade RG. 2.987.472 e inscrito no CPF sob o nº 129.552.378-76.

Que tal pessoa caracterizou-se como “testa de ferro” de empresas Laranjas utilizadas por doleiros, e que no caso da Propex realizou

operação com a Concessionária Ponte Rio-Niterói S/A, conta corrente 033.133-0, agência 00600 – candelária – RJ”.

2º - A Fiscalizada não comprovou, e nem poderia comprovar pois a operação inexistiu. Não há prova material de que teria sido detentora/possuidora de “T-Bills”, por meio da respectiva custódia, até porque a Fiscalizada não pode atuar como Corretora de Títulos e Valores Mobiliários, sem autorização do Banco Central do Brasil, e, ademais, em sua contabilidade não consta, ainda que transitoriamente, o lançamento de tais títulos no seu ativo;

3º - A Fiscalizada, no mesmo diapasão, não comprovou de forma inequívoca a transação que teria sido efetuada com a empresa Hodmil Agropecuária e Participações Ltda., CNPJ nº 000.469.857/0001-55, que no ano-calendário de 1997 denominava-se MTD Holding S/A, e, atualmente, Montego Holding S/A”;

4º - Como corolário de que a operação revestiu-se de ato de simulação para cobrir, de modo fraudulento, o suprimento bancário sem origem e sem procedência, esta fiscalização oficiou ao Banco Central do Brasil em 08 de abril de 2002, pelo ofício nº 058/ DRF/NIT e reiterou em 17 de maio de 2002, pelo ofício nº 139/DRF/NIT/Gabinete, indagando se estavam devidamente registrados naquela Instituição os supostos empréstimos contraídos no exterior pela empresa Concessionária da Ponte Rio Niterói S/A (fls. 84 a 106 do Anexo II);

(...)

6º - Em resposta às demandas desta Delegacia (...) o Banco Central do Brasil, em correspondência datada de 30 de agosto de 2002, (Fls. 105 do Anexo II), respondeu: “que não foram encontrados no âmbito deste Banco Central registros de empréstimos em nome da Concessionária da Ponte Rio Niterói S/A com as características apontadas nos ofícios em exame”.

Em outras palavras, a operação de empréstimo entre a Fiscalizada e o Banco Safra Bahamas não existiu, e, portanto não pode embasar e justificar o depósito bancário realizado em 18 de fevereiro de 1997.

Por derradeiro, a Fiscalizada remeteu ao Uruguai, por via de conta “CC5”, o montante que teria sido pactuado com o Banco Safra Bahamas acrescido de juros e atualização cambial, para a própria empresa, ou seja, efetuou uma mera transferência de disponibilidades, conforme se comprova através de informação do Banco Central do Brasil à Receita Federal, obtida por determinação do Juízo da 4ª Vara da Justiça Federal em Niterói, expedida nos autos do processo nº 99.0207477-4 (fls. 85 a 104 do Anexo II).

Resumindo, a Fiscalizada, ao remeter, repita-se, indevidamente, os montantes, não o fez para quitar o empréstimo, até porque ele não se operou, mas para transferir disponibilidades”.

Acrescentou o Relator da decisão recorrida que:

a) “de forma insólita não são grafados nos documentos os locais e datas efetivas em que foram lavrados”;

b) o "Purchase Agreement" firmado entre a **Recorrente** e o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. teria sido grafado em língua inglesa, e não em espanhol ou português como seria esperado;

c) os contratos de empréstimo "Guaranteed Promissory Notes" e o "Purchase Agreement" não apresentariam "formalidades essenciais mínimas, tais como timbre, logotipo, etc., tal como é comum e de praxe nos negócios entre instituições financeiras e tomadores de empréstimos";

d) haveria supostos "vícios intransponíveis" nos contratos de empréstimo, que seriam a ausência de identificação dos representantes que assinam pela instituição financeira, à exceção da renovação de 17/02/1998 – BHS-064 (fls. 109/114) do Anexo I), onde foram apostos carimbos com nomes por extenso dos titulares do Banco Safra (Bahamas) Limited e também não constariam por extenso e cargo dos titulares que assinaram por uma das avalistas (a Construtora Andrade Gutierrez);

e) tanto no contrato representado pelo "Guaranteed Promissory Note", como no "Purchase Agreement, que é o contrato de aquisição das "T-Bills", com o Credit Lyonnais", faltariam a autenticação de Notário Público, a legalização consular e o registro em cartório de títulos e documentos

f) também não teriam sido apresentadas à Fiscalização as notas de corretagem, notas de compra, aviso de crédito ou débito, boletos de compensações bancárias relativos à transação;

g) inexistir evidência de que o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. teria a custódia dos *T-bills*;

h) foram apresentadas cópias não autenticadas de diversas cartas e ausência de reconhecimento de firma em alguns documentos;

i) Existem nos autos documentos do Credit Lyonnais dirigidos à atuada, quando vertido no idioma espanhol foi objeto de legalização notarial e consular, no entanto a versão em inglês é desprovido dessas formalidades;

j) Ausência de apresentação do contrato de empréstimo BHMS-042, de 18/08/97, e ausência de menção a ele em comunicações anteriores.

Após o D. Relator relacionar o conjunto de documentos apresentados, quer durante a fiscalização, quer com a impugnação, ou ainda juntados com o aditivo a esta, consigna que "Não obstante a substância de que parece revestir o conjunto de peças probatórias supra referenciado, uma apreciação mais acurada irá demonstrar que tais elementos padecem de mácula, pois eivados de vícios de origem insanáveis, como a seguir alinhados"

Assinala que comporta realçar que, como é sabido de todos, requisito essencial de validade de documento estrangeiro no Brasil é que ele tenha sido legalizado por Tabelião (Notary Public), cuja assinatura deverá, por sua vez, ser reconhecida pelo Secretário de Estado, ou autoridade equivalente, e submetido a legalização consular, para que sua validade seja reconhecida no Brasil.

Acrescentando ser imprescindível que o Notário Público indique claramente no documento que os signatários, cujos nomes devem estar impressos ou datilografados, compareceram em pessoa ao Cartório (Notary Public) a fim de ter sua assinatura reconhecida.

E que a fundamentação legal é o art. 3º do Decreto nº 84.451, de 31 de janeiro de 1980, que excetua da legalização consular obrigatória, tão-somente os documentos



Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

expedidos por autoridades de outros países, desde que encaminhados por via diplomática, por governo estrangeiro ao governo brasileiro.

Que as "Guaranteed Promissory Note" somente foram objeto de tradução juramentada após cerca de três ou quatro anos.

Que, não foi apresentado o documento original, em inglês, a que corresponde a respectiva tradução juramentada da "Guaranteed Promissory Note" nº BHMS-042, de 18/08/1997;

Que, reputa-se inepta a tradução do "Purchase Agreement" – (Contrato de Compra), relativo à alegada aquisição dos "T-Bills" junto ao Credit Lyonnais no Uruguai, haja vista que as traduções em apreço apresentadas (fls. 173/179 do Anexo I e 54/60 do Anexo II), atribuídas ao tradutor Bernardo Kamergorodski prescindem dos requisitos formais mínimos indispensáveis que as legitimem, especialmente o fato de que a tradução não é juramentada.

Que, tratando de forma dos atos jurídicos e da sua prova, o Código Civil preceitua reputar-se inválido qualquer ato que deixar de revestir a forma especial determinada em lei, quando a lei expressamente exigir.

Que, de acordo com o art. 127 c/c o item 6º do art. 129 e art. 148 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 - Lei de Registros Públicos -, para surtir efeitos em relação a terceiros, é indispensável que documentos de procedência estrangeira sejam registrados no Registro de Títulos e Documentos.

Que, ao contrário do que afirmara a fiscalizada em resposta à primeira intimação, quando somente apontou três operações de empréstimo, em resposta à intimação datada de 04/10/2001 (fls. 187/191 do Anexo I), a defendente assegurou que o:

*"Mútuo celebrado com o Banco Safra (Bahamas) Limite no valor de US\$ 9,500,000.00, renovado sucessivamente em **agosto de 1997, fevereiro de 1988, agosto de 1988**, quando foi parcialmente amortizado, ocorrendo sua liquidação em setembro de 1998."*

Consigna-se na decisão que "Compulsando-se os "Anexos" em referência, verifica-se que:

- o Anexo 9 é a tradução juramentada do BHMS-020 (fls. 202/229 do Anexo I);
- o Anexo 9/A é a tradução juramentada do BHMS-042 (fls. 230/256 do Anexo I);
- o Anexo 9/B é a tradução juramentada do BHMS-064 (fls. 02/27 do Anexo II);
- o Anexo 9/C é a tradução juramentada do BHMS-087 (fls. 28/53 do Anexo II)."

O Relator da decisão recorrida, após dizer que cumpre considerar que para o mister de registro de toda operação representativa da obtenção de recursos no território nacional a partir da assunção de uma obrigação financeira no exterior, em que há interveniência de compra e venda de títulos mobiliários, é imperioso refletir na escrituração todos os passos da transação, quais sejam:

1. a contratação do empréstimo/financiamento;
2. a compra dos títulos;
3. a venda desses títulos, no Brasil,

e que, consoante documento de fl. 67 do Anexo II), foram contabilizados em 18/02/1997, três ingressos de numerário, consubstanciados em três DÉBITOS na conta "**Bancos**" (cta. 111209 – Banco Safra – Ag. Candelária – 00600 – Rio de Janeiro – Brasil), relativos às entradas das seguintes disponibilidades: R\$ 850.000,00, R\$ 4.950.000,00 e R\$ 4.095.188,00. Como contrapartida do lançamento contábil foram efetuados três CRÉDITOS na conta **Financiamentos em Moeda Estrangeira** (cta. 211203 – Banco Safra – Ag. Candelária 00600 – Rio de Janeiro – Brasil) nesses mesmos valores, tendo por histórico "**Empréstimo Financiamento Safra**".

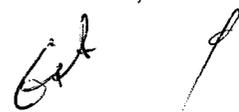
Averbe-se que nomenclatura da conta contábil adotada pela empresa é "Financiamentos em Moeda Estrangeira", e que ela não especifica se são recursos em moeda estrangeira contraídos no mercado interno, nos moldes da Resolução BACEN nº 63, ou se são recursos em moeda estrangeira contraídos diretamente do exterior, por intermédio de instituição financeira.

Que, tal nomenclatura contábil "Financiamentos", afigura-se atípica por não se compatibilizar com a obtenção de recursos na modalidade de empréstimo, tal como o "Guaranteed Promissory Note". No "empréstimo", via de regra, ocorre a entrega dos recursos ao tomador propriamente. Já no "financiamento", o que ocorre é a entrega dos recursos a um fornecedor, prestador de serviços, ou qualquer outro terceiro, por conta e ordem do tomador.

Que na contabilidade da Recorrente não se faz qualquer distinção quando o credor é o Banco Safra Bahamas e o Banco Safra Brasil, pois no Diário Geral (fls. 78 do Anexo II), evidencia que no mesmo dia do ingresso na c/c bancária no Banco Safra dos três valores de R\$ 850.000,00 – R\$ 4.950.000,00 – R\$ 4.095.188,00, que compõem R\$ 9.895.188,00, ocorreu também a saída de R\$ 7.454.103,26, relativo a "Quitação financiamento Votorantim" e a "Aplicação Financeira no Banco Safra", de R\$ 2.441.084,74, que perfazem, exatamente, os mesmos R\$ 9.895.188,00. O mesmo ocorreu com a assunção de nova obrigação financeira, em face da liberação de empréstimo pelo Banco Safra (Brasil), no valor de R\$ 10.602.000,00; e pagamento de empréstimo ao Banco Safra (que o Relator acrescenta ser Safra Brasil) no valor de R\$ 10.763.710,52.

Assim, decididamente, registro contábil dessa natureza não espelha a contabilização de ingresso de numerário em conta bancária relativo a recebimento de venda de títulos."

Que, em se tratando de aquisição de títulos ao portador, a prova da entrega material, qual seja o recibo, a nota de transferência de custódia etc., advinda do recebedor (aceitante ou accipiens) dos títulos – no caso a Propex e a Holdmil -, ou de



fonte externa (no caso o Banco “custodiante” – Credit Lyonnais) afigura-se pressuposto imprescindível para que se possa provar que eles foram tradicionalizados.

O que nada prova é o documento autorizando transferência de titularidade, expedido pelo vendedor – sujeito que é mero “detentor” e não proprietário; que não exibiu e portanto não possui nem sequer certificado de custódia; não possui nada enfim.

Em regra, o domínio de coisas móveis, tais como títulos ao portador, se transfere pela tradição.

Os contratos de compra e venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos – “T-Bills”, celebrados com Propex e com Holdmil, por si só, não comprovam a tradição dos títulos. (fls. 61/62 e 63/64 do Anexo II).

Com relação necessidade do registro, declara-se na decisão recorrida que todo capital estrangeiro deve ser registrado no Banco Central do Brasil, mesmo porque tal registro é essencial para a remessa de juros, o repatriamento do capital ou eventual conversão em investimento no País.

Acrescenta-se na decisão recorrida que a pessoa jurídica nacional proponente a mutuário de empréstimo externo nos moldes da Lei nº 4.131, de 1962, devida, dentre outras providências, encaminhar ao Banco Central do Brasil “Pedido de Autorização Prévia” para a contratação de empréstimo externo, indicando as condições da operação pretendida, tais como o nome do credor, o valor, a taxa de juros, e outros, juntando ainda a cópia da carta do credor externo confirmando as condições apresentadas.

A propósito, a destacar a relevância e o caráter indispensável da prévia e expressa autorização do Banco Central para a contratação de empréstimos com pessoas físicas ou pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, cumpre considerar que ela somente veio a ser dispensada no ano de 2000, mediante o disposto no art. 3º da Resolução BACEN nº 2.770, de 30 de agosto de 2000.

Levando em conta, ainda, que era necessário aguardar a autorização formal do BACEN, externada por meio do “Certificado de Autorização Prévia”, afigura-se autêntico despautério que, à falta desse pedido e da obtenção de tal autorização, a “Ponte” tenha contraído a suposta obrigação, e mais ainda, que o contrato (Nota Promissória Garantida) contivesse estipulações tais como aquelas que são inferidas na tradução juramentada do BHMS-020 (fls. 80/108 do Anexo I), onde está disposto como segue:

- (fl. 89 do Anexo I) – alínea “c” da “Seção 3 – Representações e Garantias”:

“(c) Nenhuma autorização ou aprovação (inclusive aprovação referente a controle cambial) ou outra medida por, e nenhuma notificação a, ou apresentação junto a, qualquer autoridade ou

organismo regulador governamental é exigida para a devida assinatura, entrega e cumprimento, por parte da MUTUÁRIA, desta Nota Promissória.” (sic)

- (fl. 94 do Anexo I) – alínea “b” da “Seção 4 – Cláusulas”:

“(d) outras Medidas e Apresentações. Tomar todas e quaisquer medidas e assinar e entregar todas as notificações e arquivamentos junto a repartições governamentais, autoridades reguladoras ou qualquer outra pessoa ou entidade, na medida exigida a fim de permitir que a MUTUÁRIA cumpra suas obrigações nos termos do presente instrumento (...)” (sic)

Por oportuno, adite-se que há frontal impropriedade entre tais avenças e a sujeição a prévia análise e verificação pelo Banco Central.

Diferentemente do que quer fazer crer a impugnante, não se vislumbra no texto da Lei, em especial na dicção dos arts. 3º, alínea “a” e art. 4º, que o registro do empréstimo no Banco Central do Brasil tenha como pressuposto necessário o ingresso físico da moeda estrangeira no País.

E continua o voto, “Na situação fática em tela, o tomador – “Ponte”, que é pessoa jurídica não financeira domiciliada no país, diz ter tomado um empréstimo em moeda estrangeira, diretamente de uma instituição financeira no exterior. Com esses recursos ela diz ter adquirido bens no exterior. Diante de tal artifício, a moeda estrangeira liberada pela instituição credora não vai de fato entrar no Brasil fisicamente, pois será entregue à entidade fornecedora dos bens adquiridos – no caso uma instituição financeira dado se tratar de aquisição de títulos mobiliários. Aí, então, diz ter efetuado a venda desses bens no País para duas empresas nacionais que efetuaram o pagamento em R\$ (Reais).

Parece olvidar a defendente que o texto legal é claro ao dispor que não tem relevância a forma pela qual se processa a entrada do capital estrangeiro no país. No presente caso, em que pese não haver a entrada física de moeda estrangeira, é inequívoca a entrada do capital estrangeiro corporificada nos bens (no caso os títulos – “T-Bills”), que foram adquiridos com a moeda estrangeira respectiva (ativo fixo, títulos etc.).

O parágrafo único do art. 4º, preceitua que nesse caso “Se o capital estrangeiro que deva ser registrado for representado por bens, o registro será feito pelo seu preço no país de origem ...”. Claro está que não há dispensa de tal registro, há hipótese de o elemento que tiver ingressado no país corresponder a bens, quaisquer que sejam eles (no caso títulos – “T –Bills”).

Portanto, claro está que a circunstância de ter se processado um financiamento externo com um Banco das Bahamas, para aquisição de "T-Bills" no Uruguai, títulos estes que posteriormente vieram a ser alienados no Brasil, tanto que o depósito foi efetuado em R\$ (Reais) na conta corrente da "Ponte", apenas afirma que de fato ocorreu "o ingresso de capitais estrangeiro no País".

A aquisição dos "T-Bills" pela contribuinte equivale à aquisição de bens, financiada com recursos obtidos em empréstimo direto contraído com instituição financeira no exterior, bens estes que, nos termos do art. 1º da Lei nº 4.131, de 1962, são considerados capitais estrangeiros. Estes bens entraram no Brasil e aqui foram realizados, mediante sua conversão em dinheiro (R\$), para aplicação no capital de giro da atividade de prestação de serviços.

Portanto, era imprescindível o registro no BACEN da entrada de tais bens ("T-Bills"), mesmo que não ocorresse fisicamente, pois são, teoricamente, bens entrados no país, só que demudados em Direitos – Créditos – "T-Bills", enfim, cujo preço era expresso em moeda do país de origem (US\$).

A própria defendente em expediente datado de 05/07/2001, encaminhado à fiscalização em resposta ao termo de Intimação de 07/06/2001, afirma expressamente que ocorreu a venda dos títulos (T-Bills) no Brasil.

À reflexão, outras referências expressas de que, teoricamente, os títulos ingressaram no País afloram dos autos. A primeira delas é o fato de que eles teriam sido vendidos no Brasil para duas empresas nacionais não financeiras, sendo a transação em R\$ (Reais). Ora, até esse momento o que havia entrado no País e que constava do patrimônio da "Ponte", em contrapartida à obrigação assumida em moeda estrangeira, era justamente os bens (títulos) cuja compra foi financiada e equivaliam à moeda estrangeira US\$ (dólares). Isso é o que se infere dos "Contratos de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos", firmados com a Propex e a Holdmil (fls. 61/64 do Anexo II), cujas cláusulas 5.2 e 5.3 endossam a ilação.

Percuciente no caso em tela é que a conduta da interessada denota que ela agiu em consonância com interesses inconfessados e valeu-se de práticas atípicas, com fito único de descaracterizar determinado certame de operação financeira. Portanto, há que se dar ao ato promovido os efeitos fiscais que lhe são próprios, seja lá qual tenha sido a intenção que lhe tenha inicialmente motivado.

Isso posto, releva, pois, considerar que a argumentação da defendente não reveste preceptivos mínimos para prosperar, eis que não se pode admitir que o uso abusivo ou irregular de formas legais, resultante da interpretação literal e restritiva de algumas normas jurídicas, produza efeitos não autorizados em outros contextos normativos.

Após analisar as presunções, conclui o Relator quanto a este item que, nas circunstâncias, a fiscalização carreou aos autos consistente conjunto de evidências e



indícios veementes, suficientemente revestidos dos caracteres de gravidade, precisão e concordância, convergindo na direção de que ocorreu omissão de receitas.

Com relação ao item decorrente Encargos de Financiamento não necessários, arrolados no TVCF (item 6.7.1 (GLOSA DE DESPESA - JUROS –EMPRÉSTIMOS SAFRA/BAHAMAS) às fls. 82 e no AI, como CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS (fls. 65/66), com suporte no art. 242 do RIR/94, se conclui da decisão às fls. 1509 que:

“Reputa-se, pois procedente a exigência em relação a essa matéria, haja vista que para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso.

De fato, é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso, mesmo, torna o pagamento devido. Assim, não são dedutíveis como despesas operacionais as importâncias declaradas como pagas a título de juros sobre empréstimo obtido do exterior, quando não for comprovada a efetividade da contratação do alegado mútuo e demonstrada a normalidade, usualidade e necessidade para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo”.

Contraditando as alegações da Fiscalização e da decisão recorrida, diz a Recorrente ser absolutamente indevido considerar o denominado “Guaranteed Promisory Note” tomado pela **Recorrente** junto ao Banco Safra Bahamas, na data de 18/02/97, no valor de US\$ 9.500.000,00, como se de omissão de receita se tratasse, enquadrando-a no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96.

Que tal fato decorre do completo desconhecimento das autoridades julgadoras acerca da situação real da **Recorrente**, do histórico de suas atividades e transações, dos motivos operacionais que a levaram a buscar recursos de terceiros para permitir a manutenção do seu objeto, bem como dos diversos órgãos a cuja fiscalização se encontra sujeita, dada a sua condição de concessionária de serviços públicos.

Com efeito, embora tenha firmado com o DNER o Contrato de Concessão, em 29/12/94, no qual se estabelecia que, para ter direito à cobrança de pedágio, a **Recorrente** deveria executar a recuperação, o reforço e a monitoração das estruturas da Ponte Rio-Niterói, responsabilizando-se ainda pelo melhoramento, manutenção, conservação e operação da referida ponte e dos seus acessos, pelo prazo da Concessão, constando ainda da Cláusula 21 desse contrato a realização de obras e serviços especiais denominados “Trabalhos Iniciais”, cuja execução era prevista para seis meses, antes do início da cobrança do pedágio.

Em razão do aguardo da decisão do TCU quanto à existência ou não de irregularidade na fase III da Licitação, e, em vista decisão judicial que concedera liminar em Mando de Segurança a uma concorrente, decisão esta que somente teve decisão

definitiva em 29/12/95, a execução das obras especiais que propiciariam a cobrança do pedágio foi postergada para janeiro de 1996 e a cobrança do pedágio somente foi autorizada a partir de **17/08/96**.

Durante todo esse período, desde a assinatura do contrato, alegando impossibilidade prática de promover licitação e contratar novas empresas para prosseguir com os trabalhos de manutenção da Ponte Rio-Niterói, o DNER solicitou à **Recorrente** que continuasse a executar referidos serviços, o que ocorreu, certa de que qualquer que fosse a sentença decorrente do Mandado de Segurança impetrado, seria de alguma forma restituída pelos seus préstimos.

Evidentemente, a **Recorrente** incorreu nesse período em diversos custos e despesas com a manutenção e operação da Ponte Rio-Niterói, tais como, organização, administração, manutenção, conservação, atendimento e usuários, como restou demonstrado pelos registros contábeis da sociedade, auditados pela Directa BDO (Doc. 17).

Além do mais, em virtude da interposição do Mandado de Segurança referido acima, a **Recorrente** ficou impossibilitada de captar os recursos necessários à execução dos "Trabalhos Iniciais" previstos.

Por conseguinte, após o esgotamento dos recursos oriundos do aporte de capital realizado pelos acionistas antes da assinatura do Contrato de Concessão, em dezembro de 1994, no valor de R\$ 3.240.000,00, a **Recorrente** viu-se obrigada a recorrer a empréstimos junto às instituições financeiras do seu relacionamento de modo a cumprir com suas obrigações nos prazos precisamente estipulados, bem como suprir suas necessidades imediatas de caixa, em virtude da falta de geração de receita de pedágio.

Em face dessas questões, bem como, no intuito de obter as melhores linhas de crédito e as menores taxas de juros disponíveis, a **Recorrente** analisava as condições de empréstimo que lhe eram oferecidas, decidindo, em acordo com as estruturas propostas pelas instituições financeiras (nacionais ou estrangeiras) concedentes dos empréstimos, em favor das que apresentavam as melhores condições. Ressalte-se que a obtenção desses recursos sempre foi autorizada expressamente pelo Conselho de Administração da **Recorrente** conforme Atas de suas Reuniões registradas na JUCERJA (Docs. 23 a 27), demonstrando que a **Recorrente** em nenhum momento procurou omitir a necessidade de obtenção de recursos externos para manter a sua atividade.

Entre os sucessivos recursos obtidos pela **Recorrente** junto ao mercado financeiro, antes do empréstimo junto ao Banco Safra Bahamas em 18/02/97, listam-se os efetuados com:

- (a) Banco Bamerindus Brasil S/A – Empréstimos de curto prazo em Contas Garantidas no valor total de R\$ 2.000.000,00, obtido em 20/10/95,

renovado em 04/01/96 por um total de R\$ 3.000.000,00, e vencido em 03/04/96 (docs. 28 e 29);

(b) BV Trading S/A – Assunção de dívida da Citrovita Agroindustrial Ltda. no valor de US\$ 7.088.081,00, obtido em 15/02/96 e vencida em 17/02/97 (Doc. 30 a 32);

© Banco Lloyds S.A. – Cessões de dívidas da Procter & Gamble do Brasil S.A. no valor de US\$ 2.052.653,39, obtido em 12/04/96 e vencidas em 07/04/97 (Docs. 35 e 36).

Esclareça-se que o montante do empréstimo obtido junto ao Banco Safra Bahamas, foi utilizado justamente para quitar a obrigação existente junto ao Banco Votorantin Trading, sendo que a parcela remanescente foi devidamente aplicada para cumprir as obrigações a vencer junto ao Banco Lloyds. Estes lançamentos encontram-se evidenciados inclusive no Anexo II do Auto de Infração, à fl. 78.

Acrescente-se, ainda, que o desequilíbrio econômico e financeiro do Contrato de Concessão, em decorrência da impossibilidade temporária de cobrança das tarifas de pedágio, restou amplamente demonstrado no Relatório Técnico CE-PRES 00 148/96-REL de 04/06/96 da Proposta de Tarifa de adequação 6 (Doc. 37, fls. 40).

Com o intuito de elucidar essa sucessão de acontecimentos a Recorrente traça uma linha das ocorrências e dos empréstimos.

A **Recorrente**, além de sujeita à fiscalização rotineira do Poder Concedente e do TCU, por força do contrato de concessão firmado e da própria atividade desenvolvida, também está sujeita a fiscalização diuturna do órgão financiador de suas operações, o que pode ser confirmado pelo contrato firmado com o BNDES (Docs. 47 a 49), e com base nas Resoluções 665/87 (Disposições aplicáveis aos contratos do BNDES) , em seu artigo 34, VI, e 660/87 (normas e instruções de acompanhamento) em seu item 3 (Doc. 46), bem como pelos relatórios que foram submetidos à sua apreciação (e devidamente aprovados), conforme (Docs. 50 a 53).

Adicionalmente, ainda, a empresa – por obrigação formal – está sujeita à emissão de parecer de auditoria sobre suas demonstrações financeiras, sendo certo que os pareceres dos anos de 1996 a 1998 foram emitidos sem ressalvas por auditores independentes contratados (BDO Directa Auditores S/C) (Docs. 17 a 19).

Portanto, desnecessário mencionar que a omissão de receitas de US\$ 9.500.000,00 jamais poderia ter passado despercebida de alguma das fiscalizações acima comentadas em uma empresa com as características e movimentos da **Recorrente**.

Com o fim de se demonstrar claramente a estrutura da operação contratada pela Recorrente e cada um de seus passos, consigna que em vista da evidente necessidade de captação recursos pela Recorrente, como demonstrado acima, a Recorrente analisou propostas de diversas instituições financeiras e acabou por aceitar operação estruturada pelo Banco Safra para obtenção de empréstimo no valor de US\$

9,500,000.00. Conforme ata de reunião do Conselho de Administração da Recorrente realizada em 14/02/97, e registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, foi deliberada a autorização à Diretoria da Recorrente para "*contrair financiamento junto ao Banco Safra (Bahamas) Limited, de acordo com a estrutura de empréstimo proposta por esta instituição*". Em anexo, ata de reunião do Conselho de Administração da Recorrente de 14/02/97 – doc. 54).

Assim, em 18/02/97, a **Recorrente** firmou o contrato de empréstimo denominado "Guaranteed Promissory Note" com o Banco Safra (Bahamas) Limited, no valor de US\$ 9.500.000,00. O principal deveria ser pago em 18/08/97 juntamente com os juros, calculados à taxa de 9,7% ao ano. Foram avalistas desse empréstimo as empresas Construções e Comércio Camargo Corrêa S.A. e Construtora Andrade Gutierrez S.A. (Anexo contrato BHMS-020 - doc. 55).

Os recursos emprestados pela Banco Safra (Bahamas) Limited foram entregues, por ordem da **Recorrente**, diretamente ao Credit Lyonnais (Uruguay) S.A., conforme comprova a carta enviada por essa instituição à Recorrente em 19/08/2002.(Anexo carta do Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. de 19/08/2002 - doc. 56/A, 56/B e 56/C).

No mesmo dia 18/02/97, esses recursos entregues ao Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. foram usados, por solicitação da **Recorrente**, para aquisição de notas do tesouro norte-americano, denominados "*T-bills*", nos termos do "Purchase Agreement" firmado entre a **Recorrente** e o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A., pelo valor de US\$ 9.500.000,00. (Em anexo carta do Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. de 19/08/2002- doc. 56/A, 56/B e 56/C; Purchase Agreement – doc. 57/A e Purchase Agreement – Tradução Juramentada doc. 57/B).

A **Recorrente**, titular dos *T-bills* no Uruguai, na mesma data, vendeu os títulos no Brasil a duas empresas denominadas Propex Comercial Interamericana Ltda. e Holdmil Agropecuária e Participações S.A., conforme Contratos de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos firmado entre a **Recorrente** e cada uma dessas empresas. A venda dos títulos para a Propex Comercial Interamericana Ltda. foi acordada pelo preço de R\$ 4.945.188,00 e a Holdmil Agropecuária Participações S.A. adquiriu os títulos pelo preço de R\$ 4.950.000,00. (Em anexo Contratos de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos (Propex– doc. 58 e com Holdmil– doc. 59).

Tendo sido celebrado o negócio de compra e venda dos títulos no Brasil, a **Recorrente** enviou carta ao Credit Lyonnais (Uruguay) S.A., entidade responsável pela transferência da titularidade dos *T-bills*, informando a venda dos títulos à Propex Comercial Interamericana Ltda. e à Holdmil Agropecuária Participações S.A. e solicitou que a titularidade dos *T-bills* fosse transferida a essas empresas. Em confirmação ao quanto solicitado, o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. ratificou a mencionada transferência de titularidade dos *T-bills* em sua carta de 19/08/2002 (Anexo carta do Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. de 19/08/2002- doc. 56/A, 56/B e 56/C).

A venda dos títulos pela **Recorrente** à Propex Comercial Interamericana Ltda. e à Holdmil Agropecuária e Participações S.A. resultou no pagamento, no Brasil, por essas empresas à **Recorrente** do valor total de R\$ 9.895.188,00, valor este que corresponde ao valor em reais do principal do empréstimo tomado pela **Recorrente** naquela data perante o Banco Safra (Bahamas) Limited. Esse montante foi recebido

pela **Recorrente** em sua conta corrente junto ao Banco Safra S.A. por meio de três depósitos, como se observa do quadro já apresentado que ora se reproduz:

	Banco de	C/C Autuda			
Data	Origem	Bco.SAFRA	Remetente	Histórico	Valor (R\$)
18/2/1997	Su-dameris	033.133-0	Propex	CHQ 737365-4	850.000,00
18/2/1997	Su-dameris	033.133-0	Propex	DOC 3330366	4.095.188,00
18/2/1997		033.133-0	Holdmil	O Créd. 102212539	4.950.000,00
TOTAL					9.895.188,00

Documentos de comprovação: extrato da conta corrente da **Recorrente** – doc. 60; cheque nº 737365 – doc. nº 61/A e 61/B; comprovante de depósito de cheque nº 737365 – doc. nº 62; aviso de crédito referente a DOC eletrônico – doc. 63 e aviso de crédito referente a ordem de pagamento – fls. 64.

A contabilização dessas transações foi feita de modo a refletir a dívida da **Recorrente** perante o Banco Safra (Bahamas) Limited e o ingresso dos recursos no caixa da empresa, conforme se verifica às fls. 78 do livro diário (Anexo II do Auto de Infração de IRPJ)

Que o empréstimo contratado junto ao Banco Safra (Bahamas) Limited, nos termos do contrato denominado "Guaranteed Promissory Note", BHMS-020, tinha data de vencimento em 18/08/97. Pelos motivos já descritos acima (item I), a **Recorrente** contratou sucessivas renovações semestrais de mencionado empréstimo, a seguir identificadas:

CONTRATO	DATA	PRINCIPAL (US\$)	JUROS (% A.A.)	VENCIMENTO
BHMS-020	18/02/97	9.500.000,00	9,7	18/08/97
BHMS-042 (*)	18/08/97	9.500.000,00	8,5	17/02/98
BHMS-064 (*)	17/02/97	9.500.000,00	13,515	17/08/98
BHMS-087 (**)	17/08/98	9.000.000,00	10,1	17/02/99

(*) Renovação total (**) renovação parcial

Ratificando a prova já acostada aos autos, a Recorrente para a comprovação desses empréstimos, na fase recursal apresenta os seguintes documentos: do BHMS-020, doc. 55/A e 55/B – tradução; do BHMS-042, doc. 65/A e 65/B – tradução; do BHMS-064, doc. 66/A e 66/B – tradução; proposta de empréstimo (BHMS-087) – doc. 82; contrato de empréstimo BHMS-087, fls. 67/A e 67/B – tradução; carta do Banco Safra (Bahamas) Limited confirmando BHMS-87 – doc. nº 86 a 89 – com tradução, notariação e consularização

Nas datas próximas a cada um dos vencimentos, a **Recorrente** efetuou o pagamento dos juros devidos ao Banco Safra (Bahamas) Limited, a seguir descritos, com a respectiva retenção do IRF.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60

Acórdão nº. : 101-95.122

DATA	Valor Líquido e glosado-remetido	Valor Principal do	Valor dos Juros	IRF Recolhido-
15/8/1997	513.347,17		513.347,17	90.590,68
12/2/1998	468.767,21		468.767,21	82.723,35
13/8/1998	1.356.535,39	592.100,00	764.435,39	134.900,36
DATA	Valor Bruto Remetido	Principal	Juros	IRF recolhido
4/9/1998	10.763.710,52	10.694.700,00(*)	69.010,52	12.178,33

A liquidação do principal e dos juros foi efetuada por meio de transferência internacional em reais, com uso das seguintes contas de não residentes:

DATA	VALOR (R\$)	NATUREZA DA REMESSA	BANCO DEPOSITÁRIO	TITULAR DA CONTA DE NÃO RESIDENTE	DESTINO FINAL C/ Nº DO
15/8/1997	513.347,17	Disponibilidades	Banco Safra S.A.	Banco Safra (Bahamas) Limited	Banco Safra (Bahamas) Limited em NY
12/2/1998	468.767,21	Disponibilidades	Banco Safra S.A.	Banco. Safra (Bahamas) Limited	Banco Safra (Bahamas) Limited em NY
13/8/1998	1.356.535,39	Disponibilidades	Banco Safra S.A.	Banco Safra (Bahamas) Limited	Banco Safra (Bahamas) Limited em NY
4/9/1998	10.763.710,52	Disponibilidades	Banco ABN Amro S.A.	ABN Amro Bank NY Montevideo	Banco Safra (Bahamas) Limited em NY

A última operação, a de quitação do empréstimo, a remessa foi feita por meio de transferência internacional de reais, com uso da conta de não residente do ABN Amro Bank NY Montevideo Uruguay detida junto ao ABN Amro S.A., sob a natureza de disponibilidade no exterior, conforme carta de instrução enviada pela **Recorrente** ao ABN Amro S.A. e posteriormente, ao ABN Amro Bank NY Montevideo Uruguay, com ordem para transferência dos valores para a conta em nome do Banco Safra (Bahamas) Limited junto ao Safra National Bank of New York.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Para comprovar as operações acima, além dos documentos acostados anteriormente foram acostados na fase recursal mais os seguintes:

DATA DA REMESSA	DOCUMENTO APRESENTADO
15/8/1997	Estrato da conta da Recorrente - Doc. 68, DARF do IR Fonte - Doc. 69 Livro Diário da Recorrente - fls. 80 do Anexo II
12/2/1998	Estrato da conta da Recorrente - Doc.70 DARF do IR Fonte Doc. 71/A e 71/B e 71/C Livro Diário da Recorrente - fls. 81 do Anexo II Carta ao Banco Safra S/A - doc. 72 Carta ao Banco Safra (Bahamas) Limited - doc. 73
13/8/1998	Estrato da conta da Recorrente - Doc.74, DARF do IR Fonte Doc. 75 Livro Diário da Recorrente - fls. 79 do Anexo II Carta ao Banco Safra S/A - doc. 76 Carta ao Banco Safra (Bahamas) Limited - doc. 77
4/9/1998	Proposta de Empréstimo (BHMS-087 - doc. 82 Estrato da conta da Recorrente - Doc.78, DARF do IR Fonte Doc. 79 Livro Diário da Recorrente - fls. 82 do Anexo II, Carta ao ABN Amro S/A. - doc. 80 Carta ao ABN AmroNY Montevideo - doc. 81

Acrescenta a Recorrente que, como para pagamento do valor do principal em 04/09/98, a **Recorrente**, não dispunha de caixa suficiente na ocasião, tomou junto ao Banco Safra S.A. empréstimo local amparado pela Resolução 63 do Banco Central, de 21/08/67, nos termos do Contrato de Repasse de Empréstimo Externo, firmado também em 04/09/98. Esse novo empréstimo foi tomado junto ao Safra S.A. no valor de US\$ 9.540.000,00 (), com vencimento em 03/03/99, para possibilitar o pagamento do empréstimo tomado junto ao Banco Safra (Bahamas) Limited. O valor recebido é equivalente a R\$ 10.602.000,00, conforme extrato. Em anexo: Contrato de Empréstimo - Res. 63 - doc. anexo e extrato da conta da **Recorrente** - doc. fls. 82 do Anexo II.

Ressalta a Recorrente que a contratação do empréstimo com base na Resolução 63 junto ao Banco Safra S.A. também foi objeto de deliberação do Conselho de Administração da **Recorrente**, em reunião de 04/09/98, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, autorizando a Diretoria da sociedade para *"de acordo com a estrutura de empréstimo proposta por esta instituição, no valor de US\$ 9.540.000,00"*. Em anexo ata de reunião do Conselho de Administração da **Recorrente** de 04/09/98 - doc. 83.

Em suma, a **Recorrente** contraiu um empréstimo junto ao Banco Safra (Bahamas) Limited utilizou os recursos para a consecução de suas atividades sociais e efetuou o pagamento do empréstimo e respectivos encargos financeiros, bem como do IRRF sobre eles incidentes, sendo certo que, quando muito, a estrutura sugerida pelo Banco Safra possa ser considerada atípica. Esses os fatos.

Quanto aos supostos "vícios insanáveis", declara a Recorrente que nada mais são do que meras questões formais que não resultam em prejuízo à comprovação dos fatos que envolvem a **Recorrente**, dado o extenso conjunto probatório trazido aos

autos, que inclui não somente os documentos de posse da **Recorrente**, como também manifestações dos terceiros envolvidos na operação.

Dentre as afirmações da autoridade julgadora de primeira instância, acima relacionadas, percebe-se somente se pode cogitar de imperfeições de natureza formal, o que, de plano, afastaria qualquer hipótese de inexistência ou anulabilidade de referidos negócios jurídicos.

Logo, é no âmbito das nulidades que devem ser avaliados os supostos “vícios” nos documentos, alegados na decisão de primeira instância, sendo que nos termos do artigo 145 do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos, de todos os ditos “vícios insanáveis” arrolados pela autoridade julgadora de primeira instância, não se encontra qualquer deles que diga respeito a ato praticado por incapaz, a objeto ilícito ou impossível ou a declaração taxativa de nulidade pela lei. Sendo assim, cumpre analisar eventuais hipóteses de nulidade relativas à forma prescrita em lei ou a alguma solenidade essencial.

Nos termos dos arts. 82 do Código Civil de 1916 e 130 da mesma lei se estabelece que somente se houver forma especial prevista lei, o ato jurídico que não a observar não terá validade.

Partindo-se dessas premissas, ao se analisar detidamente os óbices levantados pela autoridade julgadora para a aceitação dos documentos trazidos pela **Recorrente** aos autos, verifica-se que:

- (a) o “Purchase Agreement” é um contrato de compra e venda de bem móvel, a que a lei não impõe nenhuma forma especial nem solenidade. Nem mesmo há aspectos que pudessem indicar referência a alguma norma de ordem pública, porque se trata meramente de negócio envolvendo direitos disponíveis de agentes capazes. Ainda que assim não fosse, ressalte-se que se trata de contrato firmado no exterior e regido pela lei de Nova Iorque. Portanto, quaisquer aspectos formais deveriam ser avaliados sob a ótica da lei de regência desse contrato, ou seja, a lei norte-americana. Sendo assim, a alegação de que seria inadequado o idioma inglês para a redação do contrato em nada é de se estranhar, considerando a lei aplicável a ele e qualquer análise sobre isso deveria ser feita sob a luz de outra legislação que não a brasileira nem a uruguaia. Não bastasse isso, a **Recorrente** apresenta anexo (doc. 84/A a 84/D) um parecer emitido pelo escritório de advocacia Posadas, Posadas & Vecino, sediado em Montevidéu, Uruguai, que esclarece não haver na legislação uruguaia qualquer exigência relacionada ao idioma em que são redigidos contratos e comenta serem comuns os contratos envolvendo instituições financeiras internacionais redigidos em inglês, principalmente quando seu objeto são títulos emitidos e países de língua inglesa, como é o caso dos *T-bills*. Protesta a **Recorrente**, todavia, pela juntada posterior de cópia devidamente notariada, consularizada e traduzida. Portanto, fica patente a validade do referido contrato, a que não se pode sugerir qualquer espécie de vício. Esse documento já foi posteriormente acostado aos autos, conforme petição protocolado no Conselho.
- (b) as ditas formalidades essenciais mínimas (timbre, logotipo, etc.) que adviriam da praxe de negócios entre instituições financeiras e

- tomadores de empréstimos não são, nem nunca foram, requisitos legais de validade de quaisquer contratos, incluindo os de empréstimo ou de compra e venda de títulos, objeto do presente processo. Nitidamente sem fundamento a alegação nesse sentido;
- (c) quanto à ausência de identificação dos representantes das partes nos contratos de empréstimo, mais uma vez a **Recorrente** ressalta que esse requisito formal não é previsto na legislação, ou seja, não se trata de forma ou solenidade essencial, passível de gerar a nulidade do ato. De todo modo, tal análise deveria ser feita sob a ótica da legislação americana, aplicável ao contrato. Independentemente, verifica-se que, no caso das avalistas, é nitidamente a mesma pessoa que assina em todas as renovações e somente em um dos contratos não consta seu nome. Quanto aos demais aspectos apontados pela autoridade julgadora, verifica-se que a **Recorrente** apresenta anexo ao presente as versões dos documentos que contêm todas as assinaturas das partes (docs. 55,65, 66);
 - (d) O documento juntado como doc. nº 85 (e verso) – que está devidamente notariado e consularizado – serviu como folha de rosto para o encaminhamento dos contratos de empréstimo acima mencionados, notadamente, daqueles juntados como docs. nº 55, 65 e 66;
 - (e) notas de corretagem, notas de compra, aviso de crédito ou débito, boletos de compensações bancárias relativos à transação formalizada pelo “Purchase Agreement” não são elementos essenciais do negócio de compra e venda de títulos e a ausência desse tipo de documentos não é, em hipótese alguma, vício que afete sua validade ou que reduza sua condição de elemento de prova da transação realizada;
 - (f) a ausência de evidência de que o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. teria a custódia dos títulos não afeta a validade do negócio jurídico de compra e venda dos títulos, tendo em vista que o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. é parte no contrato e ainda que não tivesse a custódia dos títulos, ficou obrigado a promover a entrega dos títulos à **Recorrente**, o que pressupõe que, como entidade custodiante, registraria a transferência dos títulos para a **Recorrente** ou tomaria as medidas para fazê-lo. Sendo assim, a ausência de prova de quem detém a custódia dos títulos não afeta a validade do negócio jurídico de compra e venda. Mais ainda, como já mencionado, o negócio objeto desse contrato não requer forma especial nem há solenidades adicionais que pudessem não terem sido cumpridas;
 - (g) quanto aos documentos estrangeiros é preciso esclarecer que a falta das formalidades previstas em lei para sua eficácia no Brasil, pode (e deve) ser objeto de suprimento, quando necessário, conforme determinam inúmeras decisões judiciais. Isso porque, mais uma vez, essas formalidades conferem eficácia ao negócio jurídico no Brasil, mas não afetam a existência e a validade do negócio jurídico em si. Ou seja, apenas para fins de prova do negócio jurídico no Brasil é que essas formalidades são exigidas e, portanto, não se supõe que absolutamente todos os negócios firmados no exterior devam prontamente estar revestidos das formalidades que prevê a lei brasileira para a qualquer tempo serem exibidos como prova. Tanto é assim, que muitas vezes, é comum que a data da legalização do notário e do consulado sejam bastante posteriores à data de assinatura



do ato, o que não configura qualquer irregularidade. Portanto, como se está falando em eficácia do documento estrangeiro para fim de prova no Brasil, posto que o negócio jurídico no exterior não padece de qualquer vício, deve ser permitido o suprimento da falta de formalidades, conforme jurisprudência sobre o assunto que transcreve.

- (h) a ausência de apresentação de cópias autenticadas não configura “vício” do negócio jurídico e muito menos é insanável. Justifica-se perfeitamente, diante do volume dos documentos apresentados pela **Recorrente**, das dificuldades de obtenção dos documentos de posse de terceiros e do fato de que a falta de autenticação de documentos pode ser suprida. Confira-se a redação do artigo 383 do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao processo administrativo:
- (i) nos mesmos termos do item anterior, a ausência de reconhecimento de firma não é vício do negócio jurídico, nem afasta seu valor probatório, dado que em caso de dúvida quanto à autenticidade de assinaturas, poderá ser requerida à parte que providencie o reconhecimento de firma.
- (j) a **Recorrente** apresenta anexa cópia do contrato de empréstimo BHMS-042, de 18/08/97, (doc. 65), cuja existência é questionada pela autoridade julgadora tendo em vista a falta de menção a ele em correspondências anteriores da **Recorrente**.na fase recursal.

Assim, esclarecidos os principais aspectos formais apontados pela autoridade julgadora como supostos vícios insanáveis, verifica-se que, de fato, restringem-se a meras imperfeições formais, sem maiores conseqüências em relação à validade ou à eficácia do conjunto probatório apresentado pela **Recorrente**. Ao contrário, todos os defeitos reclamados pela autoridade julgadora são plenamente sanáveis e os documentos que representam os negócios jurídicos discutidos no presente processo evidenciam nitidamente a ocorrência desses negócios e sua licitude.

Conclui-se, portanto, que é cabal a prova da existência do empréstimo e das transações que lhe sucederam, não se permitindo, por nenhum dos argumentos trazidos pelos agentes autuantes ou pela autoridade julgadora se cogitar da inexistência da operação.

Quanto ao fato de que não se teria provado que o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. teria a custódia dos títulos e que não houve prova da tradição dos *T-bills* à **Recorrente**, que portanto, não seria proprietária e não poderia vendê-los, cumpre esclarecer que os documentos carreados para os autos comprovam o contrário do quanto alegado pela autoridade julgadora.

De início, esclareça-se que os *T-bills* são títulos escriturais, ocorrendo a transferência de titularidade por simples registro em sistema computadorizado – não há cédulas ou certificados desde 1986, conforme informa o Governo Norte-Americano em página da internet sobre os títulos (www.publicdebt.treas.gov/of/basics.htm).

Pois bem. O Purchase Agreement por meio do qual se formalizou a compra dos *T-bills* pela **Recorrente** contém cláusula expressa de que o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. assumiu a obrigação de entregar os títulos à **Recorrente**. Note-se que essa “entrega” é escritural e, portanto, somente o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. poderia emitir um documento comprovando a transferência, como o fez, em documento (extrato) que a autoridade julgadora pretende desconsiderar por falta de tradução juramentada.

Além disso, mais uma vez, o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. em carta endereçada à **Recorrente** de 19/08/02 confirma não só a compra dos títulos pela **Recorrente** como também a transferência de titularidade para as compradoras subseqüentes, a saber, a Propex Comercial Interamericana Ltda. e a Holdmil Agropecuária e Participações S.A.

Por fim, cumpre esclarecer que a fiscalização questiona o negócio de venda dos *T-bills* para a Propex Comercial Interamericana Ltda. por se tratar, nas palavras da fiscalização, de “empresa inexistente de fato”, conforme apurado em relatório da Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo, emitido em 2001.

Deve-se ter em mente que a **Recorrente** ao contratar a venda dos títulos com a Propex Comercial Interamericana Ltda. estava realizando um negócio jurídico em que o preço seria pago no ato. Além disso, a aproximação entre a **Recorrente** e referida empresa fora providenciada pelo Banco Safra S.A. como parte da operação de empréstimo estruturada por essa instituição. Sendo assim, não houve, por parte da **Recorrente**, investigações sobre a situação da compradora, posto que não se tratava de negócio em que se recomenda a análise e crédito ou a apresentação documentos que comprovem a idoneidade da parte. Portanto, bastou à **Recorrente** saber que a Propex Comercial Interamericana Ltda. tinha personalidade jurídica e era inscrita no CNPJ na data do negócio entre elas, fatos esses comprovados pelo próprio relatório da Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo.

Como é sabido, ao contratar as partes devem ter a diligência do “homem médio” para demonstrar sua boa-fé. Ora, não haveria qualquer pessoa ou empresa que fosse averiguar outras informações sobre a parte com quem contrata num negócio em que a única obrigação dessa parte seria o pagamento e este seria feito no próprio ato. Ademais, quando a intermediação de tal negócio se faz por instituição sólida e tradicional como o Banco Safra S.A. menos se espera que haja alguma desconfiança da parte envolvida no contrato. Lembre-se ainda que essa empresa era titular de conta corrente e fez parte do pagamento em cheque de sua titularidade, conforme provas acostadas aos autos, o que corrobora sua existência.

Por outro lado, a própria fiscalização, ao revelar à **Recorrente** (que até então desconhecia qualquer irregularidade relativa à Propex Comercial Interamericana Ltda.) que essa empresa era “inexistente de fato”, reforça o argumento de que a **Recorrente** jamais poderia saber dessa situação, dado que sob o aspecto jurídico, ou seja, de direito, se tratava de sociedade regular.

Quanto à apontada deficiência na contabilização apontado pela decisão recorrida, ou seja, que se os lançamentos contábeis efetuados demonstrariam, de fato, a contratação pela Recorrente de obrigação financeira por empréstimo junto ao Banco Safra (Brasil), em moeda estrangeira, mas nos moldes da Resolução 63 do BACEN, contradiz todo o sustentando nessa decisão, dado conduzir à conclusão do reconhecimento de que não ocorreu omissão de receita, pois, se a própria decisão de primeira instância reconhece que os recursos contabilizados pela **Recorrente** têm uma origem, não poderia, portanto, considerá-los como omissão de receita.

A compra e venda de *T-bills*, nada mais foi do que um instrumento oferecido pela instituição financeira contratante – Banco Safra Bahamas – para possibilitar a disponibilidade de empréstimo em moeda estrangeira no Brasil de maneira ágil e eficiente. A compra desses títulos no exterior e a sua conseqüente venda no Brasil, foi a forma utilizada para gerar essa disponibilidade e, como reconhece a decisão recorrida,

não precisaria ser contabilizada, em virtude da substância da operação ser a de obtenção de um empréstimo no exterior.

Que a sua contabilidade bem representa a substância dos fatos – a obrigação decorrente de empréstimo no exterior e os recursos efetivamente recebidos em contrapartida ao empréstimo.

Quanto à alegação de que o Comunicado FIRCE nº 10 preveria a necessidade de autorização prévia para contratação de empréstimo externo e posterior registro da operação no Banco Central do Brasil, com fundamento no artigo 3º da Lei nº 4.131/62 e que de acordo com o artigo 1º da Resolução nº 2.337, de 28/11/96, a obrigação de efetuar o registro se estenderia para operações com recursos oriundos do exterior em moeda nacional ou estrangeira. Diz a Recorrente que o mencionado artigo 3º da lei nº 4.131 institui um serviço de registro de capitais estrangeiros no Banco Central do Brasil que abrangerá qualquer forma de seu ingresso no País. Em nenhum momento a lei expressamente obriga aos contratantes que providenciem o registro dos capitais estrangeiros. Ou seja, o Banco Central está obrigado a registrar os capitais estrangeiros, mas aqueles que promovem seu ingresso no País não foram expressamente obrigados a registrá-lo no Banco Central.

Ainda que assim não fosse, a própria lei nº 4.131/62 estabelece no parágrafo único do artigo 6º que a penalidade para a falta de fornecimento de informações ou imperfeições nessas informações é meramente multa e não a desqualificação ou inexistência do negócio jurídico.

O Comunicado FIRCE nº 10, por sua vez, regulamenta o pedido de anuência prévia para a contratação de câmbio relativa a ingressos de divisas sob a forma de empréstimos de que trata a lei nº 4.131/62, não se requerendo nenhuma espécie de registro para o ingresso de recursos sem contratação de câmbio, o que também não era proibido.

Para corroborar a ausência de obrigatoriedade do registro de empréstimos externos no Banco Central, cite-se a disposição da Circular nº 3.039, de 8/6/2001, que divulga a realização de Censo de Capitais estrangeiros do ano de 2001:

“Art. 3. Devem prestar as declarações requeridas no Censo:

(...)

II – as pessoas jurídicas sediadas no País, devedoras de créditos concedidos por não residentes, independentemente da moeda em que sejam denominados e de serem tais obrigações objeto de registro no Banco Central do Brasil, cujo saldo devedor de principal seja superior ao equivalente a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), em 31 de dezembro de 2000.” (grifos da Recorrente)

Ora, se o próprio Banco Central edita norma prevendo empréstimos registrados ou não, é patente a existência das duas alternativas.

Outros exemplos podem ser ainda extraídos da legislação brasileira para demonstrar que em diversas circunstâncias se prevêm as duas situações: capitais estrangeiros registrados e não registrados no Banco Central, de que são exemplos o art. 22 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 e o disposto no art. 394 do RIR/94.

Também não procederia a invocação do disposto no art. 1º da Resolução nº 2.337 do Conselho Monetário Nacional, de 28/11/96, eis que essa norma tinha por finalidade justamente instituir o registro declaratório eletrônico, que posteriormente viria a ser criado pelo Banco Central, tratando-se de norma de caráter autorizador, como decorre da interpretação conjugada do art. 1º e 2º dessa Resolução.

Que o pagamento dos juros e do principal devido ao Banco Safra (Bahamas) Limited, foi efetuado no ambiente da Circular nº 2.677 do Banco Central do Brasil, que regula as transferências internacionais de reais, dado que esses pagamentos não poderiam ser cursados por meio de contratação de câmbio, posto que esse tipo de remessa ao exterior pressupõe o registro da operação no Banco Central, o que não se aplica ao empréstimo contratado pela **Recorrente**.

A transferência internacional de reais para pagamentos a credor externo surge como o meio único (e lícito) para a efetivação dessas remessas, posto que não pressupõe registro.

Note-se que a transferência de recursos sob a rubrica de “disponibilidades no exterior” é a forma mais usada de se realizar essas operações e a responsabilidade por atribuir uma natureza de operação a uma transação é dos bancos depositários, que têm obrigação de analisar os documentos de suporte e manter o dossiê da operação, quando necessário, nos termos da Circular nº 2.677, sujeitando-se à multas pelo descumprimento de suas disposições.

Ser contraditório que a fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância persistem em desconsiderar a existência do empréstimo para tentar presumir suposta omissão de receitas, glosar as despesas decorrentes dos pagamentos de juros e, por outro lado, ao reconhecer a natureza de juros, imputar a retenção de imposto de renda na fonte sobre esses pagamentos à alíquota de 35% sob o fundamento de que o beneficiário seria inexistente, posto que as remessas teriam sido feitas sob a natureza de disponibilidades no exterior.

Por esse mecanismo previsto na antiga Carta-Circular nº 5 e atualmente regulado pela Circular nº 2.677, permite-se que residentes no País remetam recursos ao exterior livremente, bastando que ordenem crédito de valor em reais em conta de instituição financeira não residente detida em banco no País.

Não obstante essas transações não sejam registradas no Banco Central, essas transferências internacionais de reais estão sujeitas a registro de informações no SISBACEN (Sistema de Informações do Banco Central), quando em valor superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Conforme disposto no artigo 8º da Circular nº 2.677, essas informações são a identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes de valores nessas contas, bem como dos beneficiários das transferências efetuadas.

Em conclusão, diz a Recorrente que em nenhum momento a decisão recorrida indica quais foram os indícios da alegada omissão de receita pela **Recorrente**. Ressalve-se, os indícios de que tratamos no presente caso não se limitam à comprovação da origem dos depósitos bancários – já extensivamente comprovados por meio documental pela **Recorrente** – mas, sob pena de ferir o princípio da verdade material, estendem-se também à comprovação da omissão da receita.

Consultorias e Assessorias e Glosa de Despesas – Servos Prestados por Pessoas Jurídicas

O item **Consultorias e Assessorias**, constante do Auto de Infração (fl. 63 do Volume I), onde se declara que foi apurado valor tributável de R\$ 2.400,00, relativo a glosa de apropriação indevida como “Outros Custos”, na conta 3.4.2.01.0017, no mês de fevereiro de 1997 e o item **Glosa de Despesas Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas**, constante do Auto de Infração (fl. 64 do Volume I), onde se consigna que foi apurado valor tributável de R\$ 29.963,12, em 31/12/1997, relativo a glosa de apropriação indevida como “outras despesas operacionais”, a título de “Prestação de Serviços por PJ” devem ser analisados e conjunto.

No item 6.5.1. do “TVCF”, sob o título de “Falta de Apresentação de Documentos”, a fiscalização minudencia que se trata de consultoria apropriada com base na nota fiscal de 28/02/1997, no valor de R\$ 2.400,00, de emissão da empresa Method, lançada no livro Diário nº 04, às fls. V. I – 212.

No item 6.6.1. do “TVCF”, sob o título de “Falta de Apresentação de Documentos”, a fiscalização diz que se trata de outras despesas operacionais com base na nota fiscal de 28/02/1997, no valor de R\$ 29.963,12, de emissão da empresa Method, lançada no livro Diário nº 04, às fls. V.I – 212.

A presente infração que no Auto de Infração é a de nº “003 - Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosas de Despesas – Prestação e Serviços por PJ”, foi impugnada em conjunto com aquela que no Auto de Infração é a de nº “002 – Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosas de Custos – Serviços de Assessoria e Consultoria”, por comungar com aquela as mesmas razões de discordância.

Segundo a fiscalização, os referidos encargos não foram comprovado, efetivamente, com a apresentação do documento pertinente.

A tese da defendente é a de que se trata uma única nota fiscal, a de nº 000360, de emissão da empresa Method Engenharia e Sistemas Ltda., CNPJ 70.994.129/0001-33, cujo valor de R\$ 32.363,12, em face da natureza do gasto – “caráter intangível”- , foi desmembrado e alocado, parte (R\$ 2.400,00) em conta de custos, e parte (R\$ 29.363,12) em conta de despesa. Em face do rateio, não haveria documentação específica no valor de R\$ 2.400,00, o que teria levado o fisco a considerar que a despesa não estava suportada com documentação hábil e idônea.

Definitivamente, nenhuma cópia da aludida nota fiscal nº 000360 foi juntada à impugnação pela defendente, nem foi aportada anteriormente ao processo no curso da ação fiscal.

Por tudo isso, conclui a decisão recorrida, não merece reparos a autuação nesse particular, pois, em face da não apresentação do documento fiscal correspondente implica na indedutibilidade da despesa, em face da impossibilidade de o fisco aquilatar a exatidão da despesa apropriada.

Nas razões de recurso, esclarece a Recorrente esse serviço foi prestado à **Recorrente** em cumprimento ao disposto no item 2 do Termo Aditivo nº 2 ao Contrato de Prestação de Serviços assinado em 20/Janeiro/1995 entre a Concessionária da Ponte Rio-Niterói S/A e a referida empresa. Pela análise do referido documento, a atividade em questão compreende o “fornecimento de um sistema de monitoramento de

instalações para as atividades de vistoria, inspeção, manutenção e conservação das instalações da Ponte Rio-Niterói. (Termo Aditivo nº 2 ao Contrato de Prestação de Serviços assinado em 20/Janeiro/1995 entre a Concessionária da Ponte Rio-Niterói S/A e a Method Engenharia e Sistemas S/A – Doc nº 111).

A materialidade do referido serviço poderá ser constatada pelo exame da nota fiscal nº 360, emitida em 03 de março de 1997, concluindo a fase dos serviços prestados pela Method à **Recorrente** realizados em decorrência do 2º aditivo ao Contrato de Prestação de serviços original, cujo prazo era o dia 28 de fevereiro, anexando a Nota Fiscal de Serviços nº 360, emitida em 03 de março de 1997 – Doc nº 112).

O pagamento dos valores decorrentes desse serviço pode ser constatado a partir da cópia de microfilmagem do cheque emitido para o pagamento desse serviço – do Banco Geral do Comércio – e também pela análise do extrato bancário que demonstra a compensação do referido cheque. Convém esclarecer que esse cheque foi emitido no valor de R\$ 31.877,67 pois esse é o valor total dos serviços contemplados na nota fiscal nº 360. Anexa cópia microfilmada do cheque do Banco Geral do Comércio – Doc. n.º 113 e cópia de extrato de conta corrente – Doc nº 114).

Diante do exposto, evidenciado está que não procede a glosa da referida despesa, pois o serviço em questão está inequivocamente comprovado.

Encargos de Depreciação e Amortização

Como se verifica do Auto de Infração, a Recorrente foi autuada pela glosa da parcela de ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO, conforme auto de infração, às fls. 63/64 do Volume I, em razão do cotejo entre o montante indicado na ficha 04, linha 32 da DIPJ de 1998 “Encargos de Depreciação e Amortização – R\$ 2.627.891,70” com o valor da planilha do cálculo da amortização dos valores – apresentada pelo contribuinte -, registrado no Balanço/Imobilizado Diferido que, no ano-calendário de 1997 totalizou somente, o valor de R\$ 1.914.880,62, resultando na falta de comprovação efetiva, com documentação hábil e idônea que lhes possam conferir exatidão, da importância de R\$ 713.011,00.

Na impugnação a defendente juntou demonstrativo analítico da composição das contas de depreciação e de amortização do ano-calendário de 1997. Tal demonstrativo à fl. 407 do Volume II, apresentava o saldo de R\$ 4.861,51, na conta sintética nº **13202**, intitulada “Imobilizado Próprio – Depreciação Acumulada”; o saldo de R\$ 1.914.880,62, na conta sintética nº **13204**, intitulada “Imobilizado de Terceiros – Amortização Acumulada”; e o saldo de R\$ 3.061.609,92 na conta sintética nº **13302**, intitulada “Amortização Acumulada – Diferido”.

Compulsando-se os autos, em especial as fls. 60/202 do Anexo III, constata-se que, para efeito de determinar como comprovado apenas o valor de R\$ 1.914.880,62, a fiscalização louvou-se, exclusivamente, na “Planilha” intitulada “RESUMO” (fl. 61 do Anexo III), em que referido valor foi consignado pela defendente como sendo o “Total de 1997” correspondente à amortização do Imobilizado de Terceiros.

No entanto, não se pode olvidar que, de fato, consoante o próprio "Razão Analítico de 01/01/1997 a 31/12/1997", cuja cópia reprográfica, não autenticada, a defendente juntou aos autos com a impugnação (fls. 408/424 do Volume II), a defendente comprova, com elementos formais e objetivos da sua escrituração, qual seja o próprio livro Razão, que além do montante de R\$ 1.914.880,62 (fl. 407 do Volume II), que corresponde ao somatório dos acréscimos, em 1997, das contas analíticas 1.3.2.04 (0001 a 0028); para efeito de composição do valor de R\$ 2.627.891,70 (fl. 60 do Anexo III), que ela consignou no item 32 da Ficha 04 da DIPJ do ano-calendário de 1997, e do valor de R\$ 2.353.460,35 (fl. 203 do Anexo III), consignado no item 18 da Ficha 05 da aludida DIPJ, cuja soma importa em R\$ 4.981.352,05, devem ser computados, também, o somatório dos acréscimos, em 1997, das contas analíticas 1.3.2.02 (0004 a 0006), que perfaz R\$ 4.861,51 (fl. 407 do Volume II); mais o somatório dos acréscimos em 1997, das contas analíticas 1.3.3.02 (0001 a 0003), que perfaz R\$ 3.061.609,92 (fl. 407 do Volume II), o que totalizaria então, exatamente o sobredito valor de R\$ 4.981.352,05.

Reforça a convicção o fato de que na "Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos" (fl. 456 do Volume II), componente das Demonstrações Financeiras do exercício social de 1997, auditada pelos auditores independentes "BDO Directa Auditores S/C", cuja cópia reprográfica, não autenticada, a defendente juntou aos autos com a impugnação às fls. 452/461 do Volume II, tratados como "Origens de Recursos" que ajustaram o "Resultado do Exercício", foram computados os valores de R\$ 1.914 milhões, a título de "Amortização e Depreciação do Imobilizado" e de R\$ 3.062 milhões, a título de "Amortização das Despesas Pré Operacionais", que perfazem o somatório de R\$ 4.976 milhões.

Portanto, assiste razão à defendente, devendo ser ratificado o demonstrativo abaixo que ela apresentou na impugnação:

Assoma indubitável que, no presente caso, a fiscalização não levou em conta as "Planilhas" de fls. 147 e 148 do Anexo III, que ela própria coligiu aos autos, os quais lhe foram apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal em atendimento ao requerido no item "1", inciso II-C, da Intimação de 31/10/2000, e ateve-se, exclusivamente, à "Planilha" de fl. 61 do Anexo III.

Em face de todos esses fatos, a decisão recorrida conclui pela improcedência da exigência.

Serviços não comprovados ou não necessários – Documentos de Empresas Inexistente

Na glosa por DOCUMENTOS INEXISTENTES (Custos e Outras Despesas Operacionais - falta de comprovação da necessidade e Efetiva Prestação de Serviços), são arroladas as seguintes firmas:

	PRESTADORES	TOTAL GERAL	VALOR MANTIDO	VALOR EXCLUÍDO
	DE SERVIÇOS	TRIBUTADO	NA DECISÃO	NA DECISÃO
1	ACL Consultoria e Assessoria Empresarial	107.531,24	107.531,24	
2	Soalb Consultoria e Montagens Elétricas	8.288,19		8.288,19
3	Livel Conservadora Ltda.	237.226,81	237.226,81	

4	LF Comunicação e Eventos Ltda.	1.031.860,47		1.031.860,47
5	Red Flag Ltda.	16.380,00		16.380,00
6	Semape Ltda - ME	94.575,62		94.575,62
7	Service Quality Consultoria Ltda.	68.736,36		68.736,36
8	Copiadora Estrela Ltda. -ME	112.055,11	112.055,11	
9	Presença Consultoria Empresarial Ltda.	23.355,37	23.355,37	
1 0	Atmost Alta Tecnologia em Op. e Man.Sistemas.	93.673,31	93.673,31	
1 1	Rolink Tractores Comércio e Serviços	9.885,00	9.885,00	
1 2	Account Publicidade e Eventos Ltda.	45.573,06	45.573,06	
1 3	M.C.F. Asses.Cons.Plan. e Pesquisas	25.155,00	25.155,00	
1 4	Guilher Luiz Xavier	11.128,00	11.128,00	
	Somas	1.885.423,54	665.582,90	1.219.840,64

O subitem 6.7.2. do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, às fls. 82/95, do Volume I, intitulado "Falta de Comprovação da Necessidade e Efetividade da Prestação dos serviços", se declara que apesar de intimada mais de uma vez, tal como evidenciado no Termo de Constatação de 25/06/2001 (fl. 56 do Anexo III), a fiscalizada não logrou comprovar a necessidade e efetividade da prestação dos serviços por determinadas empresas que, adiante serão identificadas.

A fiscalização salienta que "no decorrer da ação fiscal foram realizadas diligências fiscais nos endereços constantes dos documentos apresentados, quando então foi constatada a inexistência física das citadas empresas". (sic)

Referidas diligências estão devidamente formalizadas nos respectivos Termos de Verificação e Constatação Fiscal às fls. 02 a 17 do Anexo IV, tendo a fiscalização ajuizado, então, que "ficou caracterizada a incapacidade operacional das seguintes empresas para a prestação dos serviços contratados".

A fiscalização assevera, ainda, que:

"Além disso, analisando-se os documentos apresentados (Fls. 18 a 249 do Anexo IV; fls. 02 a 245 do Anexo V; fls. 02 a 221 do Anexo VI; e fls. 02 a 227 do Anexo VII), verifica-se que são notas fiscais, fracionadas e apropriadas em diversos centros de custo, conforme descrito no item 5 deste Termo, e com descrições genéricas, tais como "Serviços de Prestação de Consultoria em Instalações Elétricas, Serviços de Assessoria, Comunicação e Marketing, Serviço de Rádio Ponte, Serviço e Monitoramento do Teleporte, Serviços Prestados no Mês, Serviços Prestados de Consultoria," carentes de comprovação no que tange à efetiva prestação dos aludidos serviços, notadamente quanto às especificações de quais serviços teriam sido prestados à fiscalizada, bem como carentes de comprovação quanto à necessidade de ditos serviços para a manutenção da prestação de serviços objeto da concessão.

Destarte, efetivamente não restam comprovados que os serviços foram realizados ou executados, sendo indedutíveis na determinação do lucro real, os outros custos no valor de R\$ 982.181,58, e outras despesas operacionais no valor de R\$ 903.241,96, no valor total de R\$ 1.885.423,54, referentes aos valores e períodos abaixo indicados”.

A decisão recorrida, porém, após a análise da documentação de cada firma constante dos autos, excluiu e manteve as glosas que, em resumo, são apresentadas no quadro acima.

Ao analisar a situação de cada um dos fornecedores, verifica-se que as parcelas daqueles que **FORAM EXCLUÍDOS** se assenta, além da documentação específica apresentada, no caso da:

(a) **SOALB**, o cadastro da Receita Federal contém informação de que, de 24/04/2000 a 07/01/2003, a defendente manteve como seu endereço a Rua Júlia Itabaiana de Oliveira Rocha, 47, parte, Bela Vista, Rio Bonito – RJ. Porém, na época da prestação dos serviços em questão, o endereço era Estrada do Dendê, 1933/201, Ilha do Governador – RJ.

A cópia reprográfica, não autenticada, de página do livro “Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências/ISS”, dá conta de que ocorreu “encerramento da atividade de serviços exercida no município do Rio de Janeiro – RJ, por motivo de baixa de inscrição, em 24/08/2000”, o que, no mínimo, corrobora não se tratar de firma inexistente ao menos até esta época.

(b) **LF**, a cópia de Contrato de Prestação de Serviços (fls. 706/713 do Volume III), de Distrato Social (fls. 714/716 do Volume III), de Alvará de Localização Municipal (fl. 717 do Volume III), de Certidão de Baixa no CNPJ (fl. 718 do Volume III), de Certidão Negativa de Débitos do INSS (fl. 719 do Volume III), de folhas do Livro Registro de Empregados e de exemplar da publicação “Ponte 2000”, para a qual, segundo alega, contribuíram os serviços da LF.

A tela do sistema CNPJ da Receita Federal, à fl. 34 do Volume I, informa que a situação cadastral da firma “LF Comunicação e Eventos Ltda” é “CANCELADA”, desde 16/06/1998.

Ademais, está claro pelo contrato social que o endereço da LF é o mesmo endereço residencial de seus sócios. Isso para não falar que o Alvará de Localização, expedido em 25/03/1996, confirma o endereço da Rua Andrade Pertence, 25, apartamento 501, Catete- Rio de Janeiro, e contém a seguinte ressalva expressa “Sem prestação de serviço no local” – “Ponto de referência”.

Por outro lado, as certidões da SRF e do INSS, datadas de agosto e dezembro de 1999, dão conta de que a firma foi baixada em 1999, anteriormente à diligência ocorrida em 09/08/2001.

Portanto, infirmada esta questão atinente a problemas na localização do domicílio da prestadora de serviços, resta, ainda, analisar aspectos relativos à generalidade da descrição dos serviços prestados, da carência de comprovação quanto à efetividade da

prestação; da não especificação sobre quais foram os serviços prestados e, da não comprovação quanto à necessidade de tais serviços para a manutenção do objetivo social.

Há elementos razoáveis que evidenciam conexão entre o “Contrato de Prestação de Serviços” juntado pela defendente com a impugnação (fls. 706/710 do Volume III), com a documentação comprobatória que a fiscalização coligiu aos autos no curso da ação fiscal às fls. 199/249 do Anexo IV e 02/66 do Anexo V.

Ó objeto do contrato de prestação de serviços é “a prestação de serviços de Assessoria de Comunicação e Marketing, englobando os serviços de Assessoria e Marketing; Assessoria de Mídia; Rádio-Ponte e Teleponte”.

O contrato contém definições específicas das assessorias de marketing e de mídia e dos serviços de Rádio-Ponte e Tele-Ponte.

Além de acompanhadas de anexos, constituídos pelas “folhas de pagamento” dos funcionários de atendimento, as notas fiscais de prestação de serviços coligidas pela fiscalização no curso da ação fiscal (Anexo IV e Anexo V), contêm, na discriminação dos serviços, descrições bem definidas em termos tais como: “Serviço de Operação e Monitoramento dos Serviços de Telemarketing – Onda Livre”; “Serviços de RPs na Praça de Pedágio”; “Diferença do Jornal da Ponte 2000”; “Prestação de Assessoria, Comunicação e Marketing para RP 124”; “Prestação de Serviços de Entrega de Passes Eletrônicos”; “Monitoramento de Serviço de Tele-Onda”; “Serviço de Digitação da PRF”; “Distribuição de Panfletos e Pesquisa Mediana Móvel” etc., que são compatíveis com o objeto do contrato e com a consecução dos objetivos sociais da fiscalizada.

Os demais documentos ofertados com a impugnação, tais como o exemplar do informativo “Ponte 2000”, os apontamentos do livro de registro de empregados, registros de ponto etc., correlacionados com respectivas “folhas de pagamento”, evidenciam, com razoabilidade, a efetividade da prestação dos serviços.

© **Rede Flag**, foi anexa cópia de contrato de prestação de serviços, de certidão da Junta Comercial e situação cadastral do CNPJ (fls. 752/755 do Volume III).

Cumpra reconhecer que existe relação estrita entre o contrato de prestação de serviços, cujo objeto é a prestação de serviços médicos aos empregados da Ponte, com as notas fiscais de serviços, cuja discriminação dos serviços é “serviços de medicina ocupacional prestados durante o mês de (...)”.

Por outro lado, do expediente do Ministério do Trabalho, à fl. 754 do Volume III, infere-se que em 09/03/2000, o órgão efetuou registro e habilitação do “Serviço Especializado em Segurança e Medicina do Trabalho” da fiscalizada, integrado, dentre outros, pelo médico Dr. Renato Loureiro Janot Pacheco, que figura no contrato de prestação de serviços supra mencionado, como sócio gerente da Red-Flag;

(d) **SEMAPE**, foram juntadas cópias reprográficas, não autenticadas, de Contrato de Prestação de Serviços (Fls. 757/759 do Volume III); de Certidão da JUCERJA (fl. 760 do Volume III), de Folha de Pagamento e de Prestação e de Rescisão de Contrato (Fls. 761/765 do Volume III); de Contrato de Cessão de Trabalhadores Temporários e respectivas Rescisões (fls. 767/778, do Volume III).

Nos documentos apresentados pela defendente no curso da ação fiscal, às fls. 173/245 do Anexo V, e 02/17 do Anexo VI, constam dois endereços, quais sejam: Nas notas fiscais, o endereço é Rua Anselmo Andrade, 146 – Comp. Lat. 01 – Raul Veiga – São Cristóvão – RJ. Nos demais expedientes, assinados, o endereço é Rua Cap. Antônio Martins, 132, sala 206. Esse endereço vem a ser o mesmo endereço de todos os documentos que a defendente anexou à impugnação.

No cadastro da Receita Federal, até 12/07/2001, data contemporânea à diligência efetuada no endereço da Rua Cap. Antônio Martins, 132, sala 206, Alcântara – São Gonçalo – RJ, a defendente não havia providenciado a alteração do endereço.

De acordo com a documentação juntada com a impugnação pela defendente (Volume III), o objeto do contrato é a prestação de serviços temporários (locação de mão de obra). As notas fiscais (Volumes V e VI), contêm na discriminação dos serviços, indicação de que se trata de “Serviços Prestados no Mês (...), conforme demonstrativos em anexo”.

Referidos demonstrativos especificam a mão de obra locada, por centro de custo, detalhando o nome das pessoas, a atividade exercida, a remuneração etc.

Portanto, à vista de referidos documentos, e dos demais ofertados com a impugnação, tais como, extratos analíticos de folhas de pagamento de empregados da Semape cedidos em locação de mão de obra, contrato de cessão de trabalhadores temporários e termos de rescisão, fica evidenciada, com razoabilidade, a efetividade da prestação dos serviços, a natureza destes e a sua utilidade para a manutenção da fonte produtora.

(e) **SERVICE QUALITY**, consigna o Relator que examinando a documentação efetivamente anexada aos autos com a impugnação, verifica-se que foram ofertadas cópias reprográficas, não autenticadas, de Contrato de Prestação de Serviços (fls. 781/790 do Volume III); da respectiva Planilha de Preços (fl. 791 do Volume III); da Especificação de Serviços – Anexo II (fls. 792/794 do Volume III); do Instrumento Particular de Alteração Contratual (Fls. 795/797 do Volume III); de Curriculum Vitae dos consultores da Service e Quality Consultores Ltda (fls. 798/800 do Volume III); do Cronograma de Trabalho (fls. 801/803 do Volume III); de expediente interno sobre levantamento de horas de consultoria (fl. 804 do Volume III); de Cronograma de Atividades (Fls. 805/813 do Volume III); de Relatório de Desempenho (Fls. 814/818 do Volume III); de Planilhas de apropriação de horas dos consultores da Service e Quality (Fls. 819/820 do Volume III); de Alvará de Licença para Estabelecimento (fl. 821 do Volume III).

Aqui, em que pese até a presente data a empresa não ter providenciado mudança na sua situação cadastral perante o fisco, e nem sequer tenha efetuado alteração do aludido endereço, que ainda consta no cadastro da Receita Federal (fl. 153 do Anexo VI), não se pode olvidar que os autos foram instruídos também com documento em que a Secretaria da Fazenda da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, em dezembro de 1993, emitiu Alvará de Licença para Estabelecimento da empresa na Rua da Assembléia, 10, Grupo 3.405 – Centro, Rio de Janeiro – RJ, para prestação, dentre outros, de “Serviço de Consultoria Técnica”.

Quanto à efetiva prestação dos serviços a documentação originalmente coligida aos autos pela fiscalização (fls. 108/152 do Anexo VI), consistente em cópias reprográficas não autenticadas de cópia de cheque, de depósito bancário, de notas fiscais de prestação de serviços que noticiam a cobrança de “prestação de serviços de consultoria”; “treinamento – módulo comunicação”; “treinamento – módulo liderança transformadora”; de correspondências que noticiam a cobrança de “prestação de serviços de treinamento – módulo I do programa de desenvolvimento gerencial; “projeto ISSO 9000”; “projeto de multiplicadores”, espelham razoáveis elementos de conexão com o “Contrato de Prestação de Serviços”, “Planilha de Preços” e “Anexo de Especificações de Serviços”, juntados pela defendente com a impugnação (Fls. 781/794 do Volume III), haja vista que:

- O objeto do contrato é a prestação de serviços de consultoria para implantação de sistema de qualidade, conforme as normas ISSO 9000;

- Na cláusula sexta do contrato de prestação de serviços há referência à emissão de Relatório de Serviços, para acompanhamento e medição dos serviços. Tais relatórios também são referenciados nas correspondências de encaminhamento das notas fiscais;

- A planilha de preços e o anexo de especificação de serviços detalham e minudenciam os serviços prestados;

- Os currículos dos consultores atestam, em tese, sua capacidade técnica para realização dos serviços propostos;

- Os cronogramas de atividades e o relatório de desempenho evidenciam a rotina da execução dos respectivos serviços.

Assim sendo, certo está que a documentação evidencia, com razoabilidade, a efetividade da prestação dos serviços, a natureza destes, sua utilidade para a manutenção da fonte produtora, bem como de que eles são compatíveis com objeto do contrato e com a consecução dos objetivos sociais da fiscalizada.

Em síntese, também, são apresentados a seguir os fundamentos para a **MANUTENÇÃO DAS GLOSAS DAS DEMAIS EMPRESAS**, quanto à:

a) **A.C. L.**, apesar de a defendente haver anexado à impugnação cópia de contrato de prestação de serviços, de alteração do contrato social e de processos trabalhistas (fls. 552/606 do Volume III);

Até a presente data, a empresa não providenciou alteração do aludido endereço, que ainda consta no cadastro da Receita Federal (Fl. 23 do Volume I).

Examinando os documentos anexados à impugnação verifica-se que a 4ª Alteração Contratual da ACL que a defendente juntou aos autos com a impugnação (Fls. 558/560 do Volume III) não tem qualquer efeito probatório nas circunstâncias dos presentes autos, pois, além de nem sequer constar o endereço da ACL, é datada de 02 de junho de 2000, data defasada cerca de cinco anos posteriores aos fatos geradores de que cuida a exigência que se reporta a 31/12/1997.

Por outro lado, nos contratos de prestação de serviços (Fls. 552/557 do Volume III) nos contratos de cessão de trabalhadores temporários (fls. 564/569 e 586/591 do Volume III), e nas petições de reclamações trabalhistas (fls. 571/573 , 593/596 do Volume III), consta o endereço da Av. Ernani do Amaral Peixoto, 467, sala 805 Niterói – RJ, à exceção do contrato de fls. 554 do Volume III, onde consta endereço da Av. Ernani Amaral Peixoto, 60, sala 715 – Centro – Niterói – RJ.

Acresça-se que aludidos contratos de prestação de serviços e os contratos de cessão de trabalhadores temporários não contêm referências que permitam estabelecer correlação entre o objeto deles com os serviços cobrados a título de “Serviços prestados no mês”, que é a discriminação genérica constante das notas fiscais de serviços coligidas aos autos pela fiscalização (fls. 110/194 do Anexo IV e 18/107 do Anexo VI).

A cláusula sétima “Medição” do contrato de prestação de serviços de 27/03/1996, estipula que “as medições serão caracterizadas através dos cartões de ponto de cada trabalhador temporário, devidamente aprovado por elemento credenciado da contratante com apuração das horas trabalhadas”. No entanto, nos documentos anexados às notas fiscais de serviços, intitulados “Demonstrativo de Pagamento Ref. ao Mês (...)” (fls. 110/194 do Anexo IV e 18/107 do Anexo VI), de janeiro a dezembro de 1997, não há evidências de aprovação por parte de elemento credenciado da Ponte S/A, nem da ACL.

O cunho eminentemente genérico e inespecífico da discriminação dos serviços prestados constantes das notas fiscais da ACL que é “Valor referente a serviços prestados no mês de (...)”, nem sequer propicia aquilatar quais são os serviços cobrados por meio delas à Ponte e, precipuamente, se os gastos por elas retratados são necessários à sua atividade de concessionária e à manutenção dos serviços objeto da concessão, tal como exige o art. 242 caput, do RIR de 1980.

Relembre-se que a dedutibilidade da despesa e do custo com prestação de serviços exige a comprovação inequívoca do gasto, mediante apresentação da nota fiscal ou documento equivalente, que contenha a descrição exata da natureza, da extensão e da época em que os serviços foram prestados, aliada, ainda, à documentação fática que embasa a efetividade da prestação.

b) **LIVEL CONSERVADORA**, Justifica o Relator a manutenção, consignando que:

Em relação à documentação comprobatória ofertada, cumpre considerar que o Contrato de Prestação de Serviços (fls. 662/666 do Volume III) não tem qualquer efeito probatório nas circunstâncias dos presentes autos, eis que os fatos geradores do auto de infração reportam-se a 31/12/1997, enquanto o aludido contrato somente veio a ser assinado em 01/05/1998. Resta prejudicado também o Aditamento, juntado às fls. 668/669 do Volume III, que se refere a contrato de fevereiro de 2000.

Também, quanto às cópias das Guias de Recolhimento da Previdência Social – GRPS, da Livel, que a defendente juntou aos autos às fls. 672/681 do Volume III, adite-se que são eficazes para comprovar regularidade perante a previdência social. Todavia, não são aptas a comprovar efetividade da prestação e ou necessidade dos serviços para a consecução dos objetivos sociais da Ponte.

A cópia reprográfica da declaração de rendimentos do IRPJ, juntada às fls. 682/683 do Volume III, também nenhum efeito surte, dado que se refere ao ano-calendário de 1996, anterior, portanto, à data do fato gerador da exigência que é 31/12/1997.

Quanto às cópias reprográficas, não autenticadas das "Folhas analíticas de pagamento de salário" da Livel (fls. 687/704 do Volume III), restam também prejudicadas, por se tratarem de documentos desprovidos de assinatura.

No entanto, de acordo com a tela do sistema CNPJ da Receita Federal (fl. 31 do Volume I), perante o fisco, a empresa figura no respectivo endereço até 12/07/2001.

c) **COPIADORA ESTRELA.** Examinando a documentação efetivamente anexada aos autos com a impugnação, verifica-se que foram ofertadas cópias reprográficas, não autenticadas, de "Contrato de Prestação de Serviços nº DC/95/03" (fls. 825/826 do Volume IV); da "Ordem de Serviço nº 009/95" (fl. 827 do Volume IV); da Proposta nº 008/95 (fls. 828/831 do Volume IV); de folhas do "Livro de Registro de Empregados (fls. 832/835 do Volume IV); de Certidão da JUCERJA (fl. 836 do Volume IV).

No Cadastro da Receita Federal, consta que a pessoa jurídica Copiadora Estrela Ltda – ME, CNPJ 74.175.415/0001-32, foi constituída em 05/01/1994. Porém, desde essa mesma data de 05/01/1994, a situação cadastral da Copiadora Estrela figura no cadastro como "CANCELADA", tendo por motivo o "Não início da Atividade" (fl. 54 do Volume I).

Os documentos societários registrados na JUCERJA (fls. 838/846 do Volume IV) que a defendente anexou aos autos com a impugnação, não se referem à Copiadora Estrela Ltda. – ME, mas sim à Copiadora Estrela do Oriente Ltda., cujo CNPJ é o de nº 33.760.091/0001-12, estabelecida à Rua Senador Dantas, 117, sobrelojas 215 e 216, Centro, Rio de Janeiro – RJ.

De acordo com o cadastro "CNPJ" da Receita Federal a Copiadora Estrela do Oriente Ltda., CNPJ 33.760.091/0001-12, cuja situação cadastral é "Ativa Regular", foi constituída em 21/11/1972, domiciliada à Rua Senador Dantas, 117, sobrelojas 215 e 216, Centro, Rio de Janeiro – RJ, tendo como responsável o Sr. Álvaro Cabral de Oliveira, CPF nº 437.599.554-20.

De acordo com o cadastro "CNPJ" da Receita Federal a Copiadora Estrela Ltda. (CNPJ 74.175.415/0001-32, cuja situação cadastral é "cancelada" foi constituída em 05/01/1994, domiciliada à Rua Senador Dantas, 117, sala 231, Centro – Rio de Janeiro - RJ, tendo como responsável o Sr. Álvaro Cabral de Oliveira, CPF nº 437.599.554-20

Infere-se do Contrato de Prestação de Serviços nº DC/95/003; da Ordem de Serviço nº 009/95 e da Proposta nº 008/95 (fls. 825/831 do Volume IV) que a impugnante juntou à impugnação, que a contratação e a autorização para início da execução da prestação de serviços, ocorreu em 13/06/1995; tendo sido pactuadas com a empresa Copiadora Estrela Ltda., supra qualificada.

No entanto, examinando documentação suporte da escrituração das despesas com prestação de serviços e com reproduções gráficas que a fiscalização coligiu aos autos no curso da ação fiscal, constante às fls. 187/227 do Anexo VII, verifica-se que:

- a Copiadora Estrela Ltda – ME, mudou de endereço, a partir de abril de 1997, para Rua da Candelária 80, 2º andar, sem que fosse procedida qualquer alteração no cadastro da SRF;

- os serviços foram contratados com a Copiadora Estrela Ltda – ME. No entanto, a partir da medição relativa ao mês de maio de 1997, cobrada por meio da nota fiscal nº 45003 (fl. 206 do Anexo VII), quem passou a emitir a nota fiscal foi a Copiadora Estrela do Oriente Ltda;

- daí em diante a fiscalizada (Ponte) também passou a emitir o Boletim de Medição em nome desta última;

- as cópias de cheques evidenciam que os cheques até então emitidos nominais à Copiadora Estrela Ltda – ME, passaram a ser emitidos na forma nominativa para a “Copiadora Estrela”.

No presente caso, a defendente não logrou infirmar a questão atinente a formalidades legais da situação jurídico, tributária e societária das emitentes da documentação apresentada, muita menos comprovar que tivesse contrato de prestação de serviços com a Copiadora Estrela do Oriente Ltda.

De tal modo, diante das irregularidades apontadas acima, não há como acatar referida documentação para comprovar a efetividade da prestação dos serviços, eis que a Copiadora Estrela Ltda – ME nunca iniciou suas atividades, enquanto a Copiadora Estrela do Oriente Ltda, não foi a pessoa jurídica que firmou contrato com a fiscalizada (Ponte);

d) **Presença Consultoria Ltda.** No Alvará para Licença para Estabelecimento (fl. 872 do Volume IV), verifica-se que a Secretaria Municipal de Fazenda da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, expediu alvará datado de 27/02/1997, para que a firma Presença Consultoria Empresarial Ltda prestasse consultoria para empresas no endereço da Rua Silva Pinto, 49, sala 801, Vila Isabel, Rio de Janeiro – RJ.

Os documentos coligidos aos autos pela fiscalização, às fls. 141/162 do Anexo VII, quais sejam cópias reprográficas de notas fiscais de prestação de serviços e de cheques, justamente aqueles que suportaram a apropriação da despesa de prestação de serviços, discriminam apenas a cobrança de “serviços de consultoria no mês de (...)”, sem especificação detalhada de quais serviços foram prestados, à exceção de três documentos em que há detalhamento tais como “acompanhamento do projeto de multiplicadores” e “ISO 9000” (fls. 155/157 do Anexo VII).

Abstraindo-se da questão de localização no endereço, que não é objeto de discussão em relação ao prestador de serviço em referência, os documentos que a defendente juntou aos autos com a impugnação, quais sejam as datas de reuniões de fls. 873/879 do Volume IV, não são suficientes, por si só, para estabelecer um liame objetivo entre os pagamentos efetuados e os serviços executados que as atas poderiam

evidenciar. Isso porque, nem sequer há um contrato, uma medição etc., que estabeleça conexão entre os pagamentos e o conteúdo das atas.

Portanto, a defendente não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, quais e que tipo de serviços teriam sido tomados junto à Presença Consultoria Empresarial Ltda; nem a efetividade da prestação desses serviços, muito menos a relação desses serviços com a consecução dos seus objetivos sociais.

e) **Atomst Alta Tecnologia Ltda.** Foi efetuada glosa da apropriação, a título de Despesas com Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de duas notas fiscais de emissão da Atomst Alta Tecnologia em Operação e Manutenção de Sistemas de Transportes S/C Ltda., CNPJ 62.449.392/0001-28, cujas cópias reprográficas coligidas aos autos pela fiscalização constam às fls. 173/178 do Anexo VII dos autos.

Em exame das referidas notas fiscais de prestação de serviços (nºs 108 e 114 de 23/01/1997 e 28/02/1997, respectivamente), verifica-se que na discriminação dos serviços consta apenas "Referente a medição do período de 25 de dezembro a 24 de janeiro de 1997" e "Referente a medição do período de 25 de janeiro a 24 de fevereiro de 1997". Não há qualquer evidência acerca do que foi medido, e a que instrumento formal de avença tal cobrança estaria vinculada.

Pois bem, na impugnação a defendente que está juntando aos autos cópia de proposta e de contrato de prestação de serviços.

Examinando os documentos efetivamente aportados aos autos com a impugnação (Fls. 883/934 do Volume IV), verifica-se que:

- foi apresentada cópia reprográfica, não autenticada de documento intitulado "Proposta de Prestação de Serviços para Elaboração de Projetos e Implantação dos Serviços de Operação e Manutenção da Ponte Rio Niterói – Revisão 02 – Junho/1995", contendo o escopo dos serviços, cronograma de atividades e custo e forma de pagamento;

- foi apresentada cópia reprográfica, não autenticada do "Contrato de Prestação de Serviços – Contrato nº 005, firmado em 01/06/1995, para prestação dos serviços referenciados na proposta;

- foi apresentada cópia reprográfica, não autenticada de correspondência da Ponte para a Atomst, encaminhando minuta do contrato supra referenciado, dentre outros entendimentos.

Ora, além das peculiaridades que adiante serão demonstradas, cumpre desde já considerar que não há qualquer referência que estabeleça nexos entre as notas fiscais que capearam as apropriações de despesas com os respectivos documentos supra citados, que a defendente anexou aos autos com a impugnação.

A propósito, de acordo com as cláusulas Sexta e sétima do contrato de prestação de serviços apresentado, o valor dos serviços de que ele trata, foi convencionado em R\$ 734.927,57 (Setecentos e trinta e quatro mil, novecentos e vinte e sete reais e cinquenta e sete centavos), a serem pagos em 07 (sete) parcelas mensais e consecutivas, nos valores de R\$ 146.985,51, as três primeiras; e de R\$ 73.492,76, as

04 (quatro) últimas, vencíveis, a primeira no início dos trabalhos e as subseqüentes em 30/06/1995, 30/07/1995, 30/08/1995, 30/09/1995, 30/10/1995 e 30/11/1995.

Assim sendo, levando em conta que de acordo com a cláusula 10.1 do contrato em questão, "os prazos de execução dos serviços eram de 180 dias, contados a partir da autorização dos serviços", então nenhum pagamento e nenhum serviço restariam para ser objeto de medição em janeiro e fevereiro de 1997, vinculados ao contrato de prestação de serviços e à proposta em referência, eis que o período abrangido no escopo de tais documentos não ultrapassava o mês de novembro de 1995. Adite-se, por relevante, que a cláusula 7.7 do contrato (fl. 907 do Volume IV, preceitua que "Não é devida nenhuma outra remuneração pelos serviços contratados, além das aqui estabelecidas."

e) Rolink Tractors Comércio e Serviços. Não há qualquer evidência que estabeleça nexos entre a nota fiscal de emissão da Rolink Tractors Comércio e Serviços Ltda., à fl. 181 do Anexo VII, com as ordens de serviços de fls. 936/939 do Volume IV, que a defendente juntou à impugnação.

Também não há conexão entre a referida nota fiscal e o "Relatório Comparativo dos Equipamentos para Manutenção e Inspeção de Pontes". A uma, porque nem há evidência de que ele seja de emissão da Rolink Tractors. A duas porque sua emissão é de abril de 1997, ou seja, três meses defasado do faturamento ocorrido em janeiro de 1997.

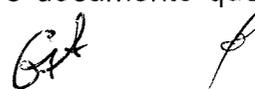
f) Account Publicidade e Eventos Ltda. As notas fiscais fatura de serviços nºs 1411 e 1436 (fls. 67/68 do Anexo V), coligidas aos autos pela fiscalização no curso da ação fiscal, contém, no campo discriminação dos serviços apenas a seguinte descrição "Conforme Proposta nº 1010/96" e "Conforme Contrato nº 1315/97", respectivamente.

Contudo, em relação ao custo com prestador de serviço, no valor de R\$ 45.573,06, que a fiscalização glosou, a defendente não aportou aos autos com a impugnação, referida proposta nem referido contrato, ou qualquer outro documento que especificasse qual a natureza do serviço prestado e comprovasse a regularidade do encargo apropriado, no que concerne à utilidade, necessidade e efetividade da prestação.

g) M.C.F. Assessoria, Consultoria, Planejamento e Pesquisas Sociedade Civil Ltda. Foi efetuada glosa da apropriação, a título de Despesas com Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de onze notas fiscais de emissão da MCF Ltda., CNPJ 31.610.231/0001-40, cujas cópias reprográficas coligidas aos autos pela fiscalização constam às fls. 132/156 do Anexo V dos autos.

Em exame das referidas notas fiscais de prestação de serviços, verifica-se que na discriminação dos serviços consta apenas a expressão "Serviços Prestados". Não há qualquer evidência acerca do que foi medido, e a que instrumento formal de avença tal cobrança estaria vinculada.

Ademais, além de não haver também qualquer referência que estabeleça conexão entre as notas fiscais que capearam as apropriações de despesas, a defendente não aportou aos autos com a impugnação, qualquer outro documento que



especificasse qual a natureza do serviço prestado e comprovasse a regularidade do encargo apropriado, no que concerne à utilidade, necessidade e efetividade da prestação.

h) Guilher Luiz Xavier. Foi efetuada glosa da apropriação, a título de Despesas com Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de cinco notas fiscais de emissão da firma Guilherme Luiz Xavier, CNPJ 01.504.389/0001-75, cujas cópias reprográficas coligidas aos autos pela fiscalização constam às fls. 163/172 do Anexo VII dos autos.

Em exame das referidas notas fiscais de prestação de serviços, verifica-se que na discriminação dos serviços consta apenas a expressão "Consultoria ISO 9002", sem, pois, qualquer evidência acerca de qual instrumento formal de avença tal cobrança estaria vinculada.

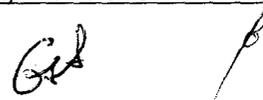
Ademais, além de haver também qualquer referência que estabeleça conexão entre as notas fiscais que capearam as apropriações de despesas, a defendente não aportou aos autos com a impugnação, qualquer outro documento que especificasse qual a natureza do serviço prestado e comprovasse a regularidade do encargo apropriado, no que concerne à utilidade, necessidade e efetividade da prestação.

Em suas razões de recurso, declara a Recorrente que de acordo com o entendimento da fiscalização, expresso no item 6.7.2 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a **Recorrente** não teria comprovado a necessidade e efetividade da prestação dos serviços com diversas empresas. Todas essas empresas, segundo informado pela fiscalização, não teriam sido localizadas quando realizadas as diligências fiscais nos endereços constantes dos documentos fiscais que teriam sido emitidos por essas empresas, ou seja, a fiscalização alega que não foi constatada a existência física das citadas empresas, o que caracterizaria a "*incapacidade operacional para a prestação dos serviços*". Observe-se, por oportuno, que os serviços tomados pela **Recorrente** – que deram origem às despesas por ela computadas em sua apuração – foram prestados durante o ano-calendário de 1997.

Além disso, a autoridade julgadora, "esclarecendo" tudo o quanto alegado na autuação, observa que são diversos os aspectos que levaram às exigências fiscais, dentre os quais, o fato de os documentos fiscais conterem apenas descrições genéricas dos serviços prestados, a carência de comprovação quanto à efetiva prestação dos serviços e a não comprovação acerca da necessidade dos referidos serviços para a manutenção das atividades da empresa.

Nesse tocante, em que pese o entendimento da fiscalização e da autoridade julgadora, as Notas Fiscais de Serviços não se prestam a uma descrição detalhada das atividades desenvolvidas pelo prestador de serviços. Na verdade, para os fins a que esses documentos foram criados – o controle da arrecadação do Imposto sobre Serviços – é suficiente a indicação da natureza do serviço prestado.

Cabe reiterar tudo o quanto firmado pela Coordenadoria do Sistema de Tributação ao proferir o Parecer Normativo CST nº 10/76, segundo a qual "**A comprovação dessas despesas qualquer que seja sua natureza, há de ser feita**



com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. (...) Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como acessória, admissível ante a razoabilidade e comprovação das principais" (destaques da **Recorrente**).

Nesse sentido, como já alegado na impugnação, no que tange à comprovação da efetiva prestação serviços, existem diversas atividades que não podem ser comprovadas *a posteriori* porque elas não deixam "marcas" após a sua conclusão. Nesse particular, a atividade de limpeza é exemplo claro de que os vestígios de muitos serviços, após algum tempo, se esvai. Além disso, existem diversos serviços que são realizados à margem de um contrato escrito, que não é – efetivamente – condição necessária para a prestação de um serviço.

Daí porque é plenamente sustentável o entendimento manifestado no Acórdão 101-91.892, onde se declarou que, tratando de questões relativas à omissão de receitas, "se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, a real existência do passivo, ainda que mediante cópias de cheques, recibos ou notas fiscais, deve o seu montante ser subtraído da incidência tributária".

E esses documentos – notas fiscais, recibos, comprovantes de pagamento, etc. – estão acostados aos autos. De todo modo, para melhor avaliação das alegações fiscais, convém analisar, exemplificativamente, a situação dos principais prestadores contratados pela **Recorrente**, cujas despesas foram contestadas pela fiscalização.

ACL Consultoria e Assessoria Empresarial S/C

Primeiramente, cumpre destacar que o fato de a ACL Consultoria e Assessoria Empresarial S/C não ter sido localizada no mês de março de 1999 não é suficiente para inibir a dedutibilidade de uma despesa referente a um serviço prestado dois anos antes, em 1997. Com efeito, a mudança de endereço de uma empresa é evento absolutamente normal.

Além de uma diligência no antigo endereço nada foi realizado pela fiscalização com o intuito de localizar o referido prestador. Como é natural, a verificação de um fato dessa natureza e gravidade deveria ser comprovada por inúmeras diligências e documentos, sem os quais não se pode ter como válida a afirmação de que o prestador não existe! Esse fato caracteriza a precariedade da acusação fiscal e, por si só, serve para macular a exigência feita a esse título.

De todo modo, pelos contratos de cessão de mão-de-obra firmados entre a **Recorrente** e o referido prestador, este último estava obrigado a fornecer mão-de-obra qualificada para as atividades da **Recorrente**. Segundo a autoridade julgadora, as notas fiscais emitidas pelo prestador seriam genéricas ao mencionar "serviços prestados no mês". Ora, se existe um contrato de prestação de serviços entre as empresas, que outro seria o serviço prestado à **Recorrente**?

A verdade é que, aliadas aos contratos, as notas fiscais emitidas pela ACL Consultoria e Assessoria Empresarial S/C permitem vislumbrar a natureza das atividades prestadas por esta última à **Recorrente**: cessão de mão-de-obra.

Nesse tocante, a **Recorrente** juntou à impugnação diversos demonstrativos relativos aos pagamentos realizados à empresa. Além disso, nos documentos juntados a partir das fls. 110 do Anexo IV ao Auto de Infração, estão demonstradas inúmeras evidências dos serviços prestados à **Recorrente**: controles de ponto, vales-refeição, notas fiscais de serviços, duplicatas de serviços, relação de exames psicotécnicos realizados no mês, demonstrativos de pagamentos, etc. Ocorre que, ao argumento de que "não há evidências acerca de quem elaborou referidos demonstrativos", a autoridade julgadora entendeu que estes documentos seriam imprestáveis. Se esse argumento é procedente, qual seria o documento necessário para comprovar uma cessão de mão-de-obra? Ora, o que espera a autoridade julgadora: que os contribuintes registrem seus documentos em cartório, ou que, como alegado na impugnação, os contribuintes registrem em vídeo suas atividades?

Além disso, não se pode pretender que documentos elaborados no curso das atividades (por exemplo, os registros de ponto) sejam assinado por representantes de ambos os contratantes, como pretende a autoridade julgadora. Esses demonstrativos, que são produzidos pelos particulares segundo suas próprias necessidades, são elaborados, muitas vezes, com um certo grau de informalismo e confiança mútua, razão pela qual a falta de assinaturas não serve como justificativa para que não seja reconhecida a despesa correspondente.

Por fim, ignorando a consistência material contida nos documentos acima referidos, ainda assim a autoridade julgadora menciona que a descrição genérica dos serviços no documento fiscal não permite avaliar a necessidade da despesa para a manutenção das atividades da **Recorrente**. Quanto a isso, é incabível qualquer dúvida acerca da necessidade da mão-de-obra para o desenvolvimento das atividades sociais!

É evidente que a contratação de mão-de-obra é necessária, sem ela, pergunta-se, como seriam realizadas as atividades de conservação, manutenção, atendimento ao público, etc, na Ponte Rio-Niterói?

Em outras palavras, a remuneração pela mão-de-obra é despesa necessária para a atividade produtiva. Pelo exposto, as exigências fiscais formalizadas a esse título merecem ser excluídas.

Copiadora Estrela Ltda – ME

Na decisão recorrida, ficou demonstrado que o prestador acima epigrafado mudou de endereço a partir de abril de 1997 sem que fosse efetuada a devida alteração nos cadastros mantidos pela Secretaria da Receita Federal. A irregularidade do



prestador de serviços junto aos órgãos fazendários, porém, serviu como fundamento para que fosse glosada a despesa.

Ocorre que esse fato – a irregularidade do prestador de serviços – não obsta a dedutibilidade da despesa. Com efeito, como salientado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no julgamento do RESP nº 85.888/SP, não cabe ao adquirente de um serviço arcar com os ônus decorrentes da infração cometida por terceiros, pois cabe à Fazenda "exigir o tributo do contribuinte de fato, autor do desvio, e não do comerciante vendedor, por este não ter meios legais de fiscalizar o comportamento do adquirente do produto.".

E, se a despesa está comprovada – e quanto a isto as cópias de cheques, notas fiscais, demonstrativos de medição dos serviços juntados a partir das fls. 187 do Anexo VII não deixa dúvidas – então, desde que necessária, ela pode ser deduzida da base de cálculo do lucro real. A propósito, o serviço contratado pela **Recorrente** é a reprodução de cópias reprográficas ("xerox"), o que, evidentemente, é necessário para o desenvolvimento das atividades da administração de uma empresa. Para tanto, basta considerar a quantidade de documentos que foram reproduzidos pela **Recorrente** para satisfazer às exigências da fiscalização (para juntar cópias ao presente processo) ou para manter em arquivo todos os comprovantes necessários para a comprovação da dedutibilidade de suas despesas (ou aqueles exigidos pela fiscalização como prova da efetividade das despesas), que está plenamente caracterizada a dedutibilidade dessa despesa.

De todo modo, ao manter a exigência fiscal relativa aos serviços de reprodução reprográfica, a autoridade julgadora salientou que a partir de maio de 1997 esses serviços passaram a ser prestados – e faturados – pela empresa Copiadora Estrela do Oriente Ltda. Nesse particular, a própria autoridade julgadora destaca que essa é uma empresa em situação regular perante o Fisco, que executou e faturou normalmente os serviços à **Recorrente** a partir daquele período. Ocorre que, não obstante a efetividade e necessidade desses serviços, os valores referentes às notas fiscais emitidas pela Copiadora Estrela do Oriente Ltda. (relacionados às fls. 94 e 95 do TVCF) foram glosados pela fiscalização e mantidos pela autoridade julgadora.

Nesse particular, ainda que não se possa condicionar a efetividade e dedutibilidade de uma despesa à regularidade fiscal daqueles com quem contrata, para afastar quaisquer dúvidas acerca da regularidade da Copiadora Estrela do Oriente Ltda., a **Recorrente** junta diversos outros documentos relativos a essa empresa, além daqueles que constam das fls. 837 a 846 do Volume IV, demonstrando sua regularidade perante o Fisco. (Cartão de CNPJ – Doc. n.º 116 e Certidão Negativa de Débitos de Tributos e Contribuições Federais – Doc. n.º 117)

Ora, se existem documentos que comprovam a prestação de serviços por uma empresa regular perante o Fisco, dentre os quais as notas fiscais nº: 45003 (fls. 206 do Anexo VII), 46185 (fls. 209 do Anexo VII), 46403 (fls. 213 do Anexo VII), 46654 (fls. 217 do Anexo VII), 46904 (fls. 221 do Anexo VII) e 47123 (fls. 225 do Anexo VII) e receptivos boletins de medição elaborados pela **Recorrente**, como então manter a exigência fiscal? De todo modo, para melhor evidenciar a efetividade das despesas, a

Processo nº. : 10730.004441/2002-60

Acórdão nº. : 101-95.122

Recorrente também junta, apenas exemplificativamente, os comprovantes de pagamento desses serviços: (notas fiscais, boletins de medição, cópia cheques e duplicatas – Docs. n.º 118 a 135).

O único argumento utilizado pela autoridade julgadora é o fato de não existir um contrato escrito entre a **Recorrente** e a Copiadora Estrela do Oriente Ltda. Nesse aspecto, cabe destacar que a lei civil não exige que os contratos de prestação de serviços sejam reduzidos a termo, vale dizer, a forma desses contratos é não-solene, não depende de nenhuma formalidade.

O que caracteriza a prestação do serviço não é a existência de um contrato escrito, e sim o documento fiscal e outros documentos auxiliares que suportam a emissão do próprio documento fiscal, bem como a efetiva prestação do serviço em si. Se os documentos utilizados na praxe comercial estão nos autos, juntamente com a cópia dos cheques utilizados para o pagamento dos serviços, como poderia ser mantida a exigência fiscal nesse tocante?

Desse modo, por todas essas razões, as exigências fiscais formalizadas contra a **Recorrente** nesse tocante também não merecem prosperar.

Presença Consultoria Empresarial Ltda

No tocante aos serviços prestados pela Presença Consultoria Empresarial Ltda., a autoridade julgadora argumenta que os documentos que serviram para a dedução da despesa discriminariam a cobrança de serviços de “*consultoria no mês de*”, mas sem especificação detalhada de quais serviços teriam sido efetivamente prestados, exceção feita a três documentos em que haveria a detalhamento no tocante a “*acompanhamento do projeto de multiplicadores*” e “*ISO 9000*”.

Primeiramente, observe-se que em relação ao referido prestador a autoridade julgadora nada opõe acerca de sua regularidade cadastral, notadamente, do endereço em que estava localizado durante o ano-calendário de 1997. De acordo com o seu contrato social (fls. 849/863 do Volume IV), essa sociedade tem como objeto a prestação de serviços de consultoria, especialmente na área de planejamento organizacional, implementação de sistemas de qualidade, capacitação de recursos humanos, recrutamento e seleção de pessoal (Cláusula Segunda – Objeto). (Contrato social de Presença Consultoria Empresarial Ltda. – Doc. n.º 136).

Os documentos acostados aos autos, especificamente às fls. 141/162 do Anexo VII abrangem diversas notas fiscais emitidas pelo referido prestador, além dos cheques que foram utilizados para o pagamento dos serviços. Nesse particular, é bem verdade que a maioria das notas fiscais, ao discriminar os serviços, simplesmente indicam “*serviços de consultoria do mês*”.

Evidentemente que a autoridade julgadora não atentou para a particularidade das notas fiscais de serviço, em cujo canto superior direito constam os campos "Código Fiscal / Natureza do Serviço". Essas informações, se levadas em consideração, possibilitam a identificação da atividade desenvolvida pelo prestador. Além disso, se o prestador é uma empresa de consultoria de planejamento organizacional, que outro serviço poderia ela prestar.

De todo modo, de que valeria para a autoridade julgadora a menção específica da atividade desenvolvida pelo prestador se a exigência fiscal foi mantida inclusive no tocante às duas notas fiscais que detalham as atividades, a saber, as notas fiscais nº 025 e 026, nas quais estão indicadas, precisamente, qual o projeto desenvolvido pelo prestador? (Notas fiscais nº 25 e 26 – Docs. Nº 137 e 138).

Diante disso, e dos demais documentos que instruíram a impugnação, não merecem prosperar as exigências fiscais nesse tocante.

Livel Conservadora Ltda.

No que pertine aos serviços prestados pela Livel Conservadora Ltda., a autoridade julgadora manteve a autuação ao argumento de que o contrato juntado aos autos teria sido firmado em 15 de maio de 1998 enquanto que a **Recorrente** incorreu nas despesas contestadas durante o ano-calendário de 1997.

Nesse tocante, se o contrato acima mencionado não serve para comprovar a efetividade das despesas porque ele é posterior à data em que elas foram incorridas, o que se dirá quando for constatado que desde o mês de janeiro de 1997 a **Recorrente** e a Livel Conservadora Ltda. já haviam firmado um contrato de prestação de serviços? (Contrato de Prestação de Serviços datado de 1º de Janeiro de 1997 – Doc. n.º 139).

O contrato firmado entre as empresas tinha por objeto a prestação de serviços de limpeza e conservação no estabelecimento da **Recorrente** mediante a locação de mão-de-obra, o que é uma espécie de negócio comum entre empresas. O preço a ser pago pelos referidos serviços estavam previstos no anexo I ao contrato. Para conferir maior materialidade aos serviços, a **Recorrente** apresenta as cópias das notas fiscais emitidas pelo prestador, na qual poderá ser constatada a natureza dos valores por ele cobrados (locação de mão-de-obra, horas-extras e vale alimentação), os quais estão suportados por demonstrativos analíticos, elaborados pela própria Livel, nos quais é possível verificar o preço atribuído ao trabalho de cada funcionário, de acordo com cada uma das verbas acima referidas. O pagamento desses valores ao prestador está suportado por cópias dos cheques emitidos para o pagamento. (notas fiscais, demonstrativos analíticos e cheques – Docs. n.º 140 a 176).

Para auxiliar a análise das notas fiscais e demonstrativos, a **Recorrente** elaborou as planilhas que seguem abaixo, exemplificativamente, nas quais se evidencia a composição dos valores cobrados pela Livel:

Além disso, o *decisum* menciona que a juntada de Guias de Recolhimento da Previdência Social não serviria para infirmar a suposta irregularidade fiscal dessa empresa, exceto no que tange à própria Previdência Social. Sem questionar o argumento adotado pela fiscalização, as GRPS são elementos contundentes na prova de existência desse prestador, especialmente quando confrontadas com os demonstrativos *retro* mencionados. Isto porque, nas GRPS são mencionados os nomes de diversos funcionários da Livel, nomes esses que também estão mencionados nos referidos demonstrativos, tendo em vista que esses funcionários prestavam serviços nos estabelecimentos da **Recorrente**. Dentre outros, destaquem-se os seguintes nomes: Amys de Miranda, Cleide S. Souza, Pedro Paulo, Ademir F. Ricardo, Manoel Cruz dos Anjos, Ana C. Nery. Todos eles trabalhavam para a Livel e prestavam seus serviços nas dependências da **Recorrente**! (GRPS de maio/97 – Doc. nº 177 a 180).

A fiscalização conclui que a referida empresa seria uma empresa irregular pois, segundo informações obtidas em diligência – as quais não foram corroboradas por nenhuma outra evidência, além da prova testemunhal – o referido prestador “jamais” teria se instalado no local indicado nos cadastros da Receita Federal. Diante da prova testemunhal, o que dizer de um contrato de locação do imóvel diligenciado, assinado em 01º de novembro de 1995, com prazo de locação até 31 de outubro de 1997. O que dizer também do cartão de inscrição municipal.

Diante de todas as evidências, não há como negar a efetividade da despesa incorrida pela **Recorrente** com o pagamento dos serviços prestados pelos funcionários da Livel. A exigência fiscal, nesse tocante, portanto, merece ser cancelada.

Account Publicidade e Eventos Ltda.

A Account Publicidade e Eventos Ltda. é uma empresa que desenvolve serviços de agenciamento de propaganda e marketing. Nesse sentido, para fundamentar a manutenção das exigências fiscais relativas às despesas incorridas com os serviços que lhe foram prestados, a autoridade julgadora argumenta que as NFFS nº 1411 e 1436 (fls. 67/68 do Anexo V), em vez de identificar a natureza dos serviços, reportar-se-iam à “Proposta nº 1010/96” e ao “Contrato nº 1315/97”, respectivamente.

Nesse sentido, se essa é a razão de decidir, que não admite a comprovação das despesas pelos meios usuais (recibos, notas fiscais, etc), mas exige também a comprovação de contratos escritos, medições, etc, mister colacionar aos autos os documentos indicados pela Ilustre Autoridade Julgadora, os quais evidenciam a efetiva natureza dos serviços prestados à **Recorrente**. Daí porque a exigência fiscal nesse tocante merece ser cancelada. (Proposta nº 1010/96 e a Contrato nº 1315/97 – Docs. N.º 181 e 182).

Demais Prestadores

Em relação aos demais prestadores de serviços relacionados nesse item da autuação e respectiva decisão recorrida, o que precisa estar presente que é absolutamente normal no dia-a-dia de qualquer sociedade (quanto mais uma sociedade que é uma prestadora de serviços) a contratação de diversos serviços para as mais diversas atividades a que se propõem, a exemplo de consultoria geral, publicidade, pintura, planejamento, pesquisa, reparos e consertos, seminários sobre aspectos específicos da área, informática, dentre tantos outros que aqui se poderiam relacionar. Tais serviços são contratados pelos mais diversos departamentos da sociedade e se prestam a manter intactas a continuidade e o bom andamento das suas operações.

Muitos desses serviços, é óbvio, não implicam contratação expressa, mas meramente tácita, através das quais contratado e contratante combinam o preço, o serviço é prestado e dado como satisfatório e a contraprestação pecuniária é paga, mediante a apresentação do documento fiscal pertinente.

O mesmo vale para o cidadão comum; para ilustrar tem-se que, quando uma pessoa física vai a um médico e paga a consulta, via de regra apenas solicita o recibo de pagamento, no qual – no mais das vezes – é observado no campo próprio “serviços médicos”, sem qualquer discriminação quanto à especialidade do médico, os exames por ele realizados e a comprovação da necessidade (ou não) da consulta. Nem por isso a despesa não se realizou e não era necessária à continuidade da vida.

E é justamente nessa mesma categoria que se enquadram as demais prestações de serviços contratadas pela **Recorrente** – situações diversas do cotidiano da sociedade que provocaram a contratação – às vezes até mesmo ocasional – de prestadores específicos para serviços necessários ao dia a dia, cujos valores, isoladamente examinados, não são materiais ou relevantes o suficiente para a adoção de outras providências (jurídicas, legais ou societárias) que não a verificação do serviço e a obtenção da respectiva nota fiscal. Tomem-se como exemplo os serviços prestados por Guilherme Luiz Xavier, objeto de análise por parte da decisão recorrida às fls. 1526, o argumento utilizado para a manutenção da glosa da despesa é a ausência de um contrato assinado!

Qual é o fundamento legal que exige um contrato assinado para a dedutibilidade da despesa? É necessário, sempre, o documento fiscal: a nota fiscal, o recibo de pagamento de autônomo, etc; esses documentos não podem ser menosprezados pela fiscalização tal como procedeu a autoridade julgadora.

Afinal, que vantagens teria a sociedade em remunerar serviços que não lhe foram prestados ou que não satisfizeram o objeto para o qual foram contratados? Nenhum, obviamente.

Por essas razões que, embora não satisfeito o formalismo aplicado pela fiscalização e as autoridades julgadoras (aspecto já longamente abordado no presente

Recurso), reafirma-se que os serviços foram efetivamente prestados e que os documentos fiscais que lhe deram origem devidamente apresentados.

Confira-se, nesse sentido, o bom senso demonstrado em alguns exemplos de jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Ao fisco, em princípio, cabe fundamentar a pretensão tributária, ou seja, dizer o porquê do seu convencimento quando afirma que uma despesa é indedutível, desnecessária, anormal. Alegar apenas que a prestação de um serviço não foi comprovada carece, no mínimo, de consistência, até porque o serviço é um bem imaterial e ele em si, o serviço, é insuscetível de comprovação (Ac. 1º CC 107-206/93 – DO 07/01/97). No mesmo sentido, confira-se idêntico teor no Ac. 1º CC 107-445/03 – DO 02/01/97 (DESPESAS NÃO COMPROVADAS).

PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Na comprovação dos gastos com prestação de serviços, é de se levar em conta a complexidade das atividades empresariais, devendo o fisco aprofundar a investigação para melhor avaliação e comprovação, quer da efetividade, quer da necessidade das despesas (Ac. 1º CC 101-88548/95 – DO 13/02/96)

Diante do exposto, também não merecem prosperar as exigências fiscais impostas à **Recorrente** no que se refere a esse item.

Falta de comprovação da necessidade e efetividade da prestação dos serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro dos principais acionistas da empresa.

Development Fee – “Sponsor’s Fee”.

Nesse subitem do auto de infração consta que foi efetuada glosa da importância de R\$ 474.161,64 (fl. 66 do Volume I), importância esta que a contribuinte apropriou, indevidamente, em contas de despesas operacionais no ano-calendário de 1997.

Concluiu a fiscalização que: “Efetivamente, não restam comprovados que os serviços pagos aos sócios, na importância de R\$ 474.161,64 a título de outras despesas operacionais com base em 1% da Receita do pedágio, foram realizados ou executados, caracterizando mera liberalidade, sendo indedutíveis na determinação do lucro real, referentes aos valores e períodos abaixo indicados”:

	Cta.: 3.4.7.02.0001	Cta.: 3.4.7.02.0002	
	Development FEE	Development FEE	
Data	Camargo Corrêa	Andrade Gutierrez	Somas
30/4/1997	23.843,63	23.843,63	47.687,26
30/5/1997	24.416,94	24.416,94	48.833,88
30/6/1997	23.725,30	23.725,30	47.450,60
31/7/1997	26.045,33	26.045,33	52.090,66
31/8/1997	27.482,05	27.482,05	54.964,10

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

30/9/1997	26.851,51	26.851,51	53.703,02
31/10/1997	27.879,49	27.879,49	55.758,98
30/11/1997	27.318,02	27.318,02	54.636,04
31/12/1997	29.518,55	29.518,55	59.037,10
Total	237.080,82	237.080,82	474.161,64

Na impugnação, às fls. 388/389 do Volume II, sob o título de "Glosas de Despesas 'SPONSOR'S FEE'", a defendente desenvolve, em quatro subitens (155 a 158), argumentação no sentido de que o que a "prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro" que a fiscalização glosou, equivale a 1% (um por cento) da receita de pedágio, sendo que a necessidade e normalidade de tais serviços na operação de seu negócio é evidente; que não pode prescindir do apoio técnico e administrativo recebido dos acionistas em questão; que a opção foi adotada visando não inflar a folha de pagamentos; que a remuneração concertada com os acionistas foi idealizada por eles, com vistas a limitar e prevenir oscilações de custos, seja qual for a natureza e volume dos serviços prestados;

A discussão cinge-se ao ajuizamento da fiscalização da falta de comprovação da necessidade, usualidade e efetividade da prestação dos serviços de "apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro" que foram pagos aos prestadores Construtora Andrade Gutierrez S/A e Camargo Corrêa S/A, na razão de 1% da receita de pedágio.

Tendo em conta que os aludidos prestadores são os dois principais acionistas, a fiscalização reputou a documentação apresentada carente de comprovação quanto à efetividade da prestação, quanto à utilidade e sobretudo quanto à sua necessidade para a manutenção de sua atividade operacional precípua que é a operação da Ponte Rio-Niterói.

Pois bem, desprovidos que estão de quaisquer elementos de comprovação, os argumentos de defesa da defendente não passam de meras conjecturas. Ora, a teor do art. 242 de parágrafos do RIR de 1994, os requisitos de admissibilidade da dedução de uma despesa não cogitam de ela estar circunscrita a um percentual (no caso de 1% da receita total do pedágio), que deve ser paga ao prestador independentemente, quer da prestação efetiva em qualquer quantidade; quer da falta de prestação efetiva; quer da prestação efetiva em maior intensidade seja de horas de trabalho, seja de complexidade. De fato, uma despesa operacional qualquer (no caso prestação de serviços), até pode, individualmente, ultrapassar 1% (um por cento) ou qualquer outro percentual da receita, ou até mesmo ultrapassá-la.

Isso porque, para ser dedutível, o serviço deverá ter sido efetivamente prestado, ser especificado, medido, e precipuamente, ser usual, útil e necessário, tal como requer o já transcrito art. 242 do RIR de 1994.

No entanto, basta compulsar os documentos de fls. 228/247 do Anexo VII e 02/16 do Anexo VIII, para verificar que as notas fiscais emitidas pela Camargo Corrêa e pela Andrade Gutierrez, respectivamente, discriminam apenas "Serviços prestados – Medição nº ...", e que a "Planilha de Medição" anexa, embora especifique se tratar de "prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro" não é propriamente uma medição de serviços prestados, mas tão somente o ato que formaliza a aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre a receita do pedágio, que vem a ser a "Base de Cálculo dos Serviços". Em suma, se houve ou não a efetiva prestação

dos serviços é irrelevante, pois eles serão cobrados à razão de um por cento desde que exista receita.

A natureza do gasto a título de "sponsor fee" é de mera remuneração, de uma taxa auferida pelo patrocinador/investidor, calculada com base em percentual da receita, que independe da efetiva contraprestação de quaisquer serviços.

Isso posto, insta considerar, ainda, em que pese na impugnação a defendente argumentar que aportaria aos autos, oportunamente, "fatos elementos de convicção que comprovariam a efetividade da prestação dos serviços por técnicos pertencentes ao quadro de pessoal das pessoas jurídicas acionistas" (Construtora Andrade Gutierrez e Camargo Corrêa), até a data da prolação desse voto, a interessada retornou ao processo uma única vez para aportar tão somente dois documentos distintos (Fls. 1268/1279 e 1281/1389 do Volume V), que vieram anexos ao aditamento de fls. 1265/1266 do Volume V.

Com relação à documentação verifica-se às fls. 1280/1389 do Volume V, se tratar do "Dossiê Relativo ao Projeto Mediana Móvel", projeto esse que tem por objetivo a implantação de um novo modelo operacional para a Ponte Rio-Niterói, ampliando a capacidade viária da Ponte conforme o sentido de maior movimentação do fluxo de tráfego".

Acurada análise dos documentos acostados com o aditamento, quais sejam Ofícios; Atas de Reunião com o DNER; Deliberações; Análises de Proposta; Concepção Básica do projeto; Fotos; Ofícios de terceiros; Análise de Viabilidade de Implantação e Operação da Mediana Móvel; Programação dos Testes; Resultados dos Testes; Recortes de matérias jornalísticas etc., não propicia estabelecer nenhum liame entre a evolução do aludido projeto da mediana móvel com presumida prestação efetiva de serviços por parte do corpo técnico das pessoas jurídicas controladoras.

Aliás, ao contrário, nas últimas referências atinentes a responsáveis pela evolução, desenvolvimento e implementação do projeto da mediana móvel, infere-se do dossiê que foram técnicos da "PONTE S/A", somente eles, que efetuaram vista técnica ao exterior para observar pontes em que o sistema Mediana Móvel era utilizado em outros países (vide item "3 – Experiência Internacional" da "Concepção Básica do Projeto Mediana Móvel", às fls. 1294 e 1337 do Volume V). Infere-se também do item "6 – Coordenação para Implantação do Evento" da "Programação dos Testes – Maio/97", que participaram pessoas, da Ponte S/A, da Lightech e da CAVO, sem referência a pessoas da Andrade Gutierrez e da Camargo Corrêa.

Nesse contexto, tendo em vista que não há nos autos nem foram ofertadas com a impugnação para corroborar as razões de discordâncias apresentadas, quaisquer elementos e evidências de que os serviços foram prestados pelas pessoas jurídicas controladoras, muito menos de que são necessários à manutenção da fonte produtora das receitas, nem de que são usuais ou normais para a operação da concessão da Ponte Rio-Niterói, deve ser mantida incólume a exigência em relação à presente matéria.

Nas razões de recurso, sustenta a Recorrente que a fiscalização entendeu que a autuada não teria comprovado a necessidade e efetividade dos serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro prestado pela Construtora Andrade Gutierrez S/A e a Construtora Camargo Corrêa S/A., empresas de notórios conhecimento e

experiência na construção civil pesada e, inclusive, na administração de Rodovias concedidas pelo Poder Público. Essas empresas, cumpre confirmar, fazem parte do quadro societário da **Recorrente**.

Nesse sentido, a autoridade julgadora resume a controvérsia afirmando que a dedutibilidade de uma despesa *"está condicionada a que a tomadora dos serviços comprove, com documentação hábil e idônea, a efetividade da prestação, a usualidade e a necessidade de tal serviço para a consecução do objetivo social da empresa."* (fls. 1529).

A propósito, convém destacar que a comprovação de uma despesa é realizada por qualquer meio lícito de prova, ainda que por meio de cópias de cheques, recibos ou notas fiscais, o que está de inteiro acordo com a orientação manifestada em acórdãos do Conselho de Contribuintes, dentre os quais, pelo Acórdão 101-91832. Esse é o mesmo entendimento contido no Parecer Normativo CST nº 10/76, quando salienta que os documentos necessários para a comprovação de uma despesa são os documentos utilizados segundo a praxe comercial.

Assim é que os documentos acostados aos autos, especialmente os documentos juntados às fls. 228 a 247 do Anexo II e fls. 02 a 16 do Anexo VIII, abrangem, dentre outros, as cópias das notas fiscais, duplicatas de serviço, planilhas de medição, além da cópia dos cheques emitidos pela **Recorrente** para o pagamento dos serviços, são documentos hábeis e idôneos para a comprovação desses serviços.

Além desses documentos, por ocasião do aditamento à impugnação foram juntados aos autos cópias de diversos documentos relativos aos projetos desenvolvidos pelos prestadores de serviços contratados pela **Recorrente**, notadamente, o dossiê de fls. 1280-1389 do Volume V, relativo a um novo projeto de operação para a Ponte Rio-Niterói, (confira-se, para ilustração, as informações constantes de: <http://www.ponte.com.br/projetos.htm>).

O sistema de Mediana Móvel seria um sistema de controle de tráfego que consiste numa barreira formada por blocos de concreto interligados por elos metálicos, que deveriam ser deslocados lateralmente na pista por equipamentos especiais. A Mediana Móvel tem como premissa básica a abertura de mais uma faixa de rolamento para a pista de maior fluxo nos horários de pico. Dessa forma, amplia-se a capacidade do sistema viário, possibilitando maior fluidez do tráfego e minimizando o impacto negativo dos congestionamentos na vida dos usuários. A concepção desse projeto apenas foi possível graças à experiência acumulada pelas empresas que compõem o controle da **Recorrente**. Está, portanto, comprovada a materialidade de um dos muitos projetos desenvolvidos em conjunto com as referidas empresas.

Nesse particular, é também preciso registrar que as empresas Construtora Andrade Gutierrez S/A e Construtora Camargo Corrêa S/A são altamente qualificadas e capacitadas no ramo da construção civil, razão pela qual constantemente são vitoriosas em licitações envolvendo obras públicas de grandes proporções no Brasil e no exterior. Tais vitórias não ocorrem por sorte ou acaso – ocorrem em vista da alta tecnologia que possuem e da certificação técnica conferida nas obras de que participaram. Seu corpo

de técnicos, conseqüentemente, é treinado e experiente nas mais diversas atividades da construção civil, especialmente aquelas de caráter público.

Essa a razão pela qual suas acionistas tiveram preferência na contratação dos serviços, em detrimento de outros prestadores (talvez não tão qualificados ou interessados no bom desempenho da Ponte Rio-Niterói).

Ademais, não se pode olvidar que a **Recorrente** estava em seus primeiros anos de concessão, os mais complexos a serem ultrapassados, em razão da precariedade com que as vias eram anteriormente administradas (a até por isso foram privatizadas). Nessas condições, fazia-se mais que necessária a prestação contínua de serviços por profissionais qualificados em engenharia civil de grande porte e, sob essa ótica, o apoio rotineiro dos profissionais do corpo das acionistas tornava-se quase que imprescindível.

Obviamente, se a Ponte Rio-Niterói tivesse que contratar terceiros para a execução dos serviços que lhe foram prestados rotineiramente, em algumas situações, e especificamente, em outras (como é o caso do Sistema Mediana Móvel), pelos técnicos que pertencem ao corpo de suas acionistas, fatalmente teria que despender quantias muito maiores que aquelas cobradas para a assessoria e execução dos serviços, além de não necessariamente poder contar com a mesma qualidade e presteza. Aliás, nesse particular, registre-se que – ao contrário do que concluíram as autoridades julgadoras – é óbvio que as Construtoras não são mencionadas no projeto, já que a sua condutora é a **Recorrente** (Ponte Rio-Niterói); as Construtoras foram contratadas para prestar serviços à **Recorrente** no que se referia a esse Sistema, não fazendo parte dele diretamente.

Ademais, registre-se, os trabalhos de apoio, consultoria e assistência eram praticamente diários nos primeiros tempos da concessão, em vista do volume de obras e reparos que tinham que ser realizados, muitos deles por obrigação contratual prevista no próprio Contrato de Concessão.

Mas, ainda assim, às fls. 96, a fiscalização menciona que os documentos apresentados pela **Recorrente** não descrevem quais seriam os serviços a ela prestados, eis que, em seu entendimento, as descrições contidas nas notas fiscais seriam genéricas. E arremata, afirmando que "para tais serviços a empresa mantém e/ou contrata pessoal especializado para a mesma finalidade".

Ora, Senhores Conselheiros, se a fiscalização – como alega – não tem conhecimento da natureza das atividades desenvolvidas pelos prestadores de serviço contratados pela **Recorrente**, como poderia ela sustentar que a **Recorrente** possui profissionais especializados nessas mesmas atividades?

Ora (i) se as despesas incorridas com o pagamento dos salários dos empregados responsáveis pela condução desses trabalhos é necessária, normal e usual para sua atividade, quando tais empregados são diretamente contratados pela **Recorrente**, pela mesma razão (ii) as despesas incorridas com a prestação de serviços nas mesmas atividades, desenvolvida por terceiros –ou seja, por profissionais empregados em

empresas de notório conhecimento e experiência no ramo de atividade explorado pela **Recorrente**, como é o caso da Construtora Camargo Corrêa S/A e da Construtora Andrade Gutierrez S/A, também devem ser tidas como necessárias, normais e usuais para sua atividade.

Aliás, quando a questão é observada sob outra ótica – a das Construtoras – é sempre preciso lembrar que seus profissionais são remunerados e que essa remuneração constitui custo ou despesa na condução das atividades sociais. Quando esses profissionais dedicam-se à prestação de serviços a outras empresas (a **Recorrente**, na situação sob análise), em nome das Construtoras, e tal serviço não é remunerado, os custos com sua remuneração seria de plano considerado indedutível na apuração do resultado tributável. A cobrança desses serviços, conseqüentemente, está em absoluta consonância com o resultado decorrente dos trabalhos por eles realizados.

Outra questão relevante diz respeito ao fato da **Recorrente** e da contratada terem profissionais com a mesma especialização. Sob essa ótica, o que faz claramente transparecer é um esperado desconhecimento técnico das diversas especializações possíveis, por exemplo, na área de engenharia civil (calculista, construção, projetos, segurança, segurança de tráfego, sondagem, fundações, desenhos, fachadas, instalações elétricas, instalações hidráulicas, estrutura, portos, canais, dentre outros tantos). Ou seja, o fato da Recorrente empregar engenheiros e o fato das Construtoras elegerem engenheiros do seu corpo de profissionais para prestar serviços à Recorrente não significa que ambos tenham a mesma qualificação e capacitação técnica e profissional. E, apenas para fazer um paralelo simples, seria o mesmo que entender que um só advogado está absolutamente apto e preparado para cuidar adequadamente das mais diversas áreas do direito brasileiro (família, crime, direito econômico, falência, dentre tantas outras).

Diante disso, e até porque a fiscalização – implicitamente – reconhece a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas contratadas pela **Recorrente**, que incorreu em despesas necessárias – mas que se materializaram em avanços consideráveis em sua prestação de serviços, como o projeto mediana móvel – o simples fato de os prestadores de serviço em questão serem controladores da **Recorrente** não serve como argumento, nem mesmo como indício, para a manutenção das exigências fiscais. A verdade é que, pela argumentação exposta na decisão, está evidenciado que as exigências fiscais decorrem de mera suspeita de irregularidades na contratação dessas empresas.

A seguir cita diversos julgados cuja conclusão se aplicaria ao caso, nos quais se concluiu pela improcedência da exigência.

Em suma, é bastante usual em diversos setores de atividade e é especialmente comum diante de serviços realizados entre empresas de mesmo grupo econômico que compartilham os custos e despesas com atividades que interessam a todas.

E mais, não se esqueça que em grandes grupos internacionais, é absolutamente comum a cobrança de valores, por parte das controladoras estrangeiras, como decorrência dos chamados contratos de assistência técnica e administrativa, firmados

muitas vezes com base em determinado percentual de receita. Isso nada mais significa que arcar (justificadamente, repise-se) com um custo por ter à disposição (e utilizar rotineiramente) um grupo de técnicos experientes do corpo de funcionários das empresas acionistas/quotistas, devidamente treinado para opinar sobre a adequada condução das atividades empresariais, especialmente no primeiros anos de funcionamento da sociedade.

Com efeito, a própria legislação fiscal contém regra específica nesse sentido, abaixo transcrita:

“Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a títulos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos:

,(...)

Parágrafo 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional.”
(Regulamento do Imposto de Renda/99 - RIR/94 - art. 293 e parágrafo 1º – grifos da **Recorrente**)

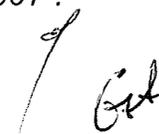
Diante do exposto, está evidenciada a execução de atividades por parte dos contratados da **Recorrente**, a competência técnica dos contratados e a integral licitude de contratá-los para a realização desses trabalhos, bem como a dedutibilidade dos gastos assim despendidos, mesmo quando a **Recorrente** possua pessoal próprio (mas insuficiente) para desempenhar essas funções, razão pela qual devem ser canceladas as exigências fiscais formalizadas a esse título.

006. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA.

Glosa de Outros Custos e de Outras Despesas Operacionais classificáveis no Diferido.

No item 6.8. do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, às fls. 97/108 do Volume I, sob o título de “Dedução Indevida de Custos e Despesas Operacionais Classificáveis no Ativo Diferido”, a fiscalização minudencia, pormenorizadamente, as razões que ensejaram a glosa, que por sua relevância são a seguir transcritas:

“O contribuinte foi intimado e reintimado, conforme Termo de Constatação de 25/06/2001 (fls. 56 do Anexo III), a apresentar a documentação comprobatória de Outros Custos e Outras Despesas Operacionais apropriados no ano-calendário de 1997”.



“Analisando-se os documentos apresentados (fls. 17 a 246 do Anexo VIII, fls. 02 a 110 do Anexo XIX), verificou-se dentre eles que alguns se referem a gastos que, por sua natureza, deveriam ser classificados no Ativo Diferido e amortizados pelo prazo de até 10 (dez) anos, conforme dispõe a Lei nº 6.404/76 (arts. 178, 179 e 183 da Lei nº 6.404/76, e o RIR de 1994 (arts. 220 e 244)”.

“Em suma, são gastos relacionados a diversos investimentos efetuados na ponte objeto de concessão, relativos a consultoria de plano de implantação de informatização da manutenção, prestação de serviços com objetivo de capacitar a área operacional com recursos adequados ao correto desempenho das atividades fins da Ponte S/A, remanejamento de garagem, consultoria ISO 9002, consultoria GQT, consultoria ISO 9000, consultoria para desenvolvimento do planejamento e projeto executivo de engenharia para as obras de recuperação da ponte Rio-Niterói, gerenciamento, planejamento e controle, análise de licenciamento, fiscalização, implantação do sistema de arrecadação de pedágio e controle de tráfego, Serviços de desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado de manutenção e sistema de controle de ocorrências, consultoria técnica de planejamento das atividades de concessão da Ponte, consultoria de pavimentação e foto aérea, todos relacionados e incorporados à ponte objeto da concessão, devido não só a sua natureza, como também às condições estipuladas no contrato de concessão da ponte”.

“Pelo exposto, e considerando a natureza dos gastos (investimentos) realizados na ponte, bem como o período em que estes contribuirão para a formação do lucro de diversos exercícios, considerando ainda que o contrato, além de condicionar a exploração comercial da ponte à execução de tais obras e serviços, contém cláusulas determinando que todos os bens, direitos e privilégios decorrentes da concessão revertam ao poder concedente na extinção do contrato, mediante pagamento, pelo poder concedente ao contribuinte dos investimentos vinculados à ponte, conforme cláusula 98, conclui-se, então, que os gastos realizados na Ponte Rio-Niterói contabilizados diretamente como Outros Custos e Outras Despesas Operacionais, referentes aos valores e períodos abaixo indicados, devem ser classificados no ativo diferido, onde devem ser amortizados pelo prazo de até dez anos, em virtude de sua natureza e do período em que serão usufruídos seus benefícios”.

Os valores de Custos ou Despesas Operacionais que a Fiscalização arrolou como BENS DE NATUREZA PERMANENTE constam do seguinte quadro:

Demonstrativo analítico, por nome de fornecedor e por natureza da apropriação contábil de valores de documentos (Notas Fiscais, RPA, Medições etc.), individualmente pela fiscalização (fls. 99/103) do “TVF”

	OUTROS CUSTOS		Outras Disp.	Operacionais	
	Consultoria e	Empreiteiras	Prestadoras	Prestação	Prestação de

GA *A*

Fornecedor	Assessoria		serviços	por "PF"sem Vínculo	Serviços por "PJ"
Odécio Eduardo de Oliveira	21.916,31				
Carlos A. Schultz	36.000,00				
Cia. Auxiliar Viação e Obras		379.548,01			
Construtora York			38.848,52		
Stefanini			9.274,18		
A. N. Aragão Estruturas Metálicas			10.500,00		
Guilherme Luís Xavier				9.015,37	
João Luís Brancoli Ouvires				6.000,00	
Ana Beatriz Gomes de M. Moraes				22.330,00	
Raul Oscar Rauter				39.509,50	
Projconsult Eng. e Projetos Ltda					553.616,62
Method Engenharia e Sistemas					113.052,08
Loar Engenharia Ltda					14.950,00
Projeta Engenharia					5.175,00
Foto Aérea					15.498,00
Somas	57.916,31	379.548,01	58.622,70	76.854,87	702.291,70
TOTAL			1.275.233,59		

Quadro Demonstrativo das Depreciações Atribuídas pela Decisão Recorrida

Gastos Capitalizáveis glosados	Prazo de amortização (10% a.a.)	Cálculo do encargo de amortização mensal	nº de meses	Encargo de amortização do ano admitido como dedutível	Valor líquido da dedução indevida a ser glosado
127.380,62	120	1.061,51	12	12.738,06	114.642,56
136.715,87	120	1.139,30	11	12.532,29	124.183,58
83.142,30	120	692,85	10	6.928,53	76.213,78
111.324,65	120	927,71	9	8.349,35	102.975,30
81.810,83	120	681,76	8	5.454,06	76.356,77
57.673,60	120	480,61	7	3.364,29	54.309,31
69.316,18	120	577,63	6	3.465,81	65.850,37
70.598,50	120	588,32	5	2.941,60	67.656,57
98.688,80	120	822,41	4	3.289,63	95.399,17
105.064,86	120	875,54	3	2.626,62	102.438,24
153.530,52	120	1.279,42	2	2.558,84	150.971,68
179.987,21	120	1.499,89	1	1.499,89	178.487,32
1.275.233,59				65.748,97	1.209.484,62

Tratando do tema "Aplicações de Capital", o caput do art. 244 do RIR de 1994 preceitua que "o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a ...". No § 2º do supracitado dispositivo legal está disposto

que “salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado”.

Tendo em vista que o conceito e a natureza jurídica dos institutos legais do “Ativo Permanente”, do “Diferido”, e da “Amortização”, advêm da legislação comercial e societária, a fiscalização citou no “TVCF” os seguintes dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades por Ações – (arts. 178, § 1º, “c”; 179, V; 183, VI, § 2º “b”, § 3º).

Ao contrário, impõe-se a rigorosa observância dos preceitos da lei comercial e fiscal, sendo que os critérios de classificação a serem observados devem ser aqueles consubstanciados nos arts. 178 a 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplicável por expressa determinação do § 4º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77”.

Também sobre o tratamento tributário a ser dispensado à apropriação de tais gastos de capital ao resultado, dispõe o RIR de 1994, nos arts. 265 a 268 e seu parágrafo único.

Nesse contexto, cumpre apreciar a seguir as razões de discordância e os documentos apresentados pela defendente em relação a cada caso singular:

Serviços de Consultoria e Assessoria – (R\$ 821.564,88)

1) Odécio Eduardo de Oliveira – R\$ 21.916,31.

Alega, expressamente, tratar-se de “consultoria de gestão de projetos, ou seja, caracteristicamente, uma despesa operacional do exercício em que é incorrida”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 960/967 e 970/971 do Volume IV), cópias reprográficas, não autenticadas, de Contrato de Prestação de Serviços e de respectivos Termos Aditivos, celebrados entre a “Ponte” e o engenheiro Odécio Eduardo de Oliveira, cujo objeto, segundo cláusula primeira seria “a prestação de serviços de consultoria para confecção, implantação e acompanhamento de um plano de gestão da manutenção da Ponte Rio Niterói, de um plano de estabilização do Sistema Onda Livre e de um plano de multagem para a ponte Rio-Niterói”. Ao contrário do entendimento da defendente, referido documento apenas reforça a conclusão fiscal acerca da natureza do gasto.

2) Carlos Alberto Schultz – R\$ 36.000,00.

Alega, expressamente, tratar-se de “consultoria na área de crédito, portanto também caracteristicamente uma despesa do exercício”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 968/969 e 973/976 do Volume IV), cópias reprográficas, não autenticadas, de Contrato de Prestação de Serviços e de respectivos Termos Aditivos, celebrados entre a “Ponte” e o consultor de empresas Carlos Alberto Schultz, cujo objeto, segundo cláusula primeira seria “a prestação de serviços de consultoria na área de crédito e cobrança no sistema Onda Livre”. Tais documentos não infirmam a natureza da infração detectada pelo fisco.

3) Guilherme Luiz Xavier –R\$ 9.015,37.

Alega, expressamente, tratar-se de “prestação de serviços complementares aos da empresa Service & Quality, atuando como consultor associado no projeto de qualidade ISO 9000 também neste caso, portanto, uma despesa operacional do exercício”. No entanto, tais alegações estão desprovidas de comprovação, eis que a defendente não juntou aos autos com a impugnação nenhum documento objetivo que corroborasse as razões de discordância expendidas. De qualquer forma há uma evidente superposição, eis que compulsando os documentos que a defendente juntou à impugnação para contestar a glosa das despesas representadas por notas fiscais de serviços do prestador de serviços Service e Quality Consultoria Ltda., constata-se, às fls. 800, 801, 804/813 do Volume III, que o administrador de empresas Guilherme Luiz Xavier fazia parte do grupo de consultores daquela empresa que desenvolveram atividades visando, exatamente, a certificação de um sistema de qualidade em conformidade com as normas ISO 9000.

4) João Luís Brancoli Orives – R\$ 6.000,00.

Alega, expressamente, tratar-se de “prestação de serviços complementares aos da empresa Service & Quality, atuando como consultor associado do projeto de qualidade ISO 9000 também neste caso, portanto, uma despesa operacional do exercício”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 978/980 do Volume IV), cópias reprográficas, não autenticadas, de Contrato de Prestação de Serviços, celebrado entre a “Ponte” e João Luís Brancoli Orives, cujo objeto, segundo cláusula primeira seria “a apresentação de serviços de consultoria em gestão de Qualidade Total – Certificação ISO 9000”, documento este que não infirma a natureza da infração detectada pela fiscalização.

5) Raul Oscar Rauter – R\$ 39.509,50.

Alega, expressamente, tratar-se de “prestação de serviços complementares aos da empresa Service & Quality, atuando como consultor associado no projeto de qualidade ISO 9000 também neste caso, portanto, uma despesa operacional do exercício”. No entanto, tais alegações estão desprovidas de comprovação, eis que a defendente não juntou aos autos com a impugnação nenhum documento objetivo que corroborasse as razões de discordância expendidas. De qualquer forma há uma evidente superposição, eis que compulsando os documentos que a defendente juntou à impugnação para contestar a glosa das despesas representadas por notas fiscais de serviços do prestador de serviços Service e Quality Consultoria Ltda., constata-se, à fl. 798 do Volume III, que o engenheiro industrial de metalurgia Raul Oscar Rauter fazia parte do grupo de consultores daquela empresa que desenvolveram, exatamente, atividades visando a certificação de um sistema de qualidade em conformidade com as normas ISO 9000.

6) Ana Beatriz Moraes – R\$ 22.330,00.

Alega, expressamente, que se trata de “atuação conjunta com a Service e Quality, tendo como foco a elaboração de procedimentos para a área de atendimento de enfermagem”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 982/985 do Volume IV), apenas uma cópia reprográfica, não autenticada, de “Relatório” de atividades da Sra. Ana Beatriz Moraes na elaboração de procedimentos do



Sistema de Qualidade da Área de Saúde, documento este que não infirma a natureza da infração detectada pelo fisco.

7) Method Engenharia e Sistemas Ltda – R\$ 113.052,08.

Alega, expressamente, tratar-se de “serviços de gerenciamento, planejamento e controle, análise, diligenciamento, fiscalização da implantação do sistema de arrecadação de pedágio e controle de tráfego. Assim, também uma despesa operacional”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 987/1000 do Volume IV), cópias reprográficas, não autenticadas, de Contrato de Prestação de Serviços e de respectivos Termos Aditivos, celebrados entre a “Ponte” e a Method Engenharia e Sistemas Ltda, cujo objeto seria “serviços de assessoria geral envolvendo Coordenação Geral, Planejamento, Programação e Controle, em relação às atividades da implantação da Concessão da Ponte Rio-Niterói”. Referidos documentos não infirmam a natureza da infração.

8) Projconsult Engenharia Ltda. – R\$ 553.616,62.

Alega, expressamente, tratar-se de “serviços de detalhamento do planejamento técnico, projetos executivos e métodos construtivos das obras e serviços que seriam executados por terceiros. Função essencialmente de gestão”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 1002/1011 do Volume IV), cópia reprográfica, não autenticada, da Proposta PC – 5407/0058, documento este cuja força probatória é atenuada, pois, nem sequer consta o “De acordo” da “Ponte”.

9) LOAR Engenharia Ltda – R\$ 14.950,00.

Alega, expressamente, tratar-se de “concepção e implantação de sistemas de custos e compilação de dados e acompanhamento dos serviços e elaboração de demonstrativos para atualizações e revisões de tarifa. Uma despesa corrente”. Juntou aos autos com a impugnação (fls. 1013/1015 do Volume IV), cópias reprográficas, não autenticadas, de correspondências da prestadora de serviços Loar Engenharia, que tratam de proposta de prestação de serviços de planejamento e custo (“concepção, implantação e gerenciamento do sistema de custo da Concessionária; compilação de dados, acompanhamento dos serviços e elaboração de demonstrativos para atualização e revisões de tarifa”) e de “prestação de serviços complementares de apoio aos serviços de revisão da Tarifa Básica de Pedágio”. Referidos documentos não infirmam a natureza da infração.

10) Projeta Engenharia Ltda. – R\$ 55.175,00

Alega, expressamente, tratar-se de “serviço de consultoria de pavimentação”. Juntou aos autos cópias reprográficas, não autenticadas de cheque de pagamento, da Nota Fiscal de Serviços respectiva, referente a “parcela única referente ao serviço de consultoria de pavimentação” e de fax da Ordem de Serviço (fls. 1017/1020 do Volume IV). Referidos documentos, por si só, não infirmam a natureza da infração.

Serviços de Empreitada – (R\$ 379.548,01):

1) Companhia Auxiliar de Viação e Obras CAVO – R\$ 379.548,01

Alega, expressamente, tratar-se de “serviço de manutenção de juntas de dilatação, reparação de trincas do caixão metálico e manutenção de guarda-corpo, guarda-rodas, medianas e outras estruturas civis, conforme contrato. Ou seja, tipicamente, a manutenção, uma despesa operacional”. Às fls. 1022/1048 do Volume IV, constam cópias reprográficas, não autenticadas de documentos que anexou aos autos, a saber: dois Contratos de Prestação de Serviços, e respectivos Anexos, datados de agosto de 1995 e de maio de 1996 e de uma correspondência. De acordo com as cópias de documentos que a fiscalização coligiu aos autos durante a ação fiscal (fls. 38/80 do Anexo VIII), todos os valores glosados (vide TVCF às fls. 99/103 do Volume I), referem-se a medições vinculadas apenas ao Contrato nº DC/96/010 de abril de 1996. Referido contrato tem por objeto a execução de “serviços de manutenção de juntas de dilatação, reparação de trincas do caixão metálico e manutenção de guarda-corpo, guarda-rodas, medianas e outras estruturas civis (PEP 5, 41, 58, 6, 66 e 67)”; e seu valor contratual é de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), pagáveis mediante medição mensal. Referido documento apenas reforça a convicção de que se trata de gasto efetivamente capitalizável.

2) York Engenharia e Comércio Ltda. – R\$ 58.622,70.

Alega, expressamente, tratar-se de “serviços de manutenção e operação de sistemas de iluminação e controle de trânsito”. Juntou aos autos cópia reprográfica, não autenticada do “Contrato de Prestação de Serviços nº DC/95/001” e respectivos Aditivos 1º ao 5º e de fax da Ordem de Serviço, para “execução dos serviços de manutenção e operação dos sistemas de distribuição de energia elétrica, iluminação geral e dos sistemas eletrônicos e eletro-mecânicos de controle de trânsito”, documentos estes que apenas ratificam o entendimento da fiscalização.

Serviços de Fotografia Aérea – (R\$ 15.498,00):

1) Foto Aérea Serviços Especiais de Fotografia Ltda.

Alega, expressamente, tratar-se de “fotografia aérea para a produção de posters, ou seja, atividade caracteristicamente relacionada com iniciativas de divulgação, pertinentes à área de marketing, o que lhe atrai atributos de despesa operacional do exercício”. No entanto, tal alegação está desprovida de comprovação, eis que a defendente não juntou aos autos com a impugnação nenhum documento objetivo que a corroborasse. De qualquer forma, a infração detectada pela fiscalização está adequadamente comprovada pela documentação coligida aos autos por ela no curso da ação fiscal (fls. 75/107 e 109/110 do Anexo IX).

Apreciados os argumentos de defesa apresentados pontualmente, cumpre verificar que nem sequer é preciso despender muito esforço para verificar que referidos gastos têm por natureza, justamente, a reorganização, a modernização e o melhoramento da operação, bem como a ampliação dos serviços aos usuários da “Ponte”, após a contribuinte ter assumido a concessão, com o compromisso de realizar tais gastos previstos no “Contrato de Concessão”.

Infere-se da circunstanciada descrição dos autuantes no Termo de Verificação e de Constatação Fiscal (Anexo do Auto de Infração), à fl. 68:

“1 – que (...) de acordo com o referido contrato de concessão, para ter direito a cobrança de pedágio, o contribuinte é obrigado a executar a recuperação, o reforço, a monitoração das estruturas, o melhoramento a conservação e a operação da Ponte Presidente Costa e Silva, durante todo o prazo de concessão da Ponte”.

“2 – que na forma do contrato de concessão, a ponte em si, suas melhorias, todos os demais bens reversíveis e os direitos e privilégios decorrentes da concessão reverterem ao DNER na extinção da concessão com o pagamento, pelo DNER, das parcelas dos investimentos vinculados aos bens adquiridos pela Concessionária, ainda não amortizados, conforme cláusula 98”.

Averbe-se que a fiscalização coligiu aos autos às fls. 03/68 do Anexo I, cópias reprográficas não autenticadas do “Contrato de Concessão” e dos 1º, 2º, 3º e 4º “Termos Aditivos de Re-ratificação”, de onde se infere os seguintes aspectos:

Quanto ao objeto:

- colhe-se da cláusula “7” (fl. 08 do Anexo I) do aludido documento, que: “Este Contrato tem por objeto a recuperação, o reforço e a monitoração das estruturas, o melhoramento, a manutenção, a conservação e a operação da Ponte Presidente Costa e Silva (Rio de Janeiro – Niterói), e respectivos acessos, integrantes da BR 101/RJ, mediante cobrança de pedágio”.

Assoma indubitável que os valores que a fiscalização glosou, são de fato gastos capitalizáveis, relacionados à reorganização ou reestruturação da operação da ponte, até por força da nova metodologia de operação, via concessão, que contribuirão para a formação do resultado de períodos subseqüentes que implicarão em acréscimo na eficiência ou a redução de custos operacionais.

Releva destacar, por oportuno, que uma característica básica de tais gastos, que justifica e reforça o entendimento do fisco de que eles devam ser apropriadas no ativo diferido é o fato de que são gastos já consumidos, que devem remanescer capitalizados para serem transferidos aos resultados de períodos-base subseqüentes, no decorrer do prazo de concessão, em virtude de que os benefícios deles advindos serão usufruídos durante o período de 20 (vinte) anos.

Tal é o que acontece no caso dos gastos com implantação, reorganização e modernização, tais como aqueles efetuados com consultorias especializadas em implantação de planos de gestão; consultoria na área de crédito e cobrança do sistema “Onda Livre”; consultoria em gestão de Qualidade Total - Certificação ISO 9000; elaboração de procedimentos do Sistema de Qualidade; assessoria geral envolvendo coordenação geral, planejamento, programação e controle, em relação às atividades da implantação da concessão da ponte; desenvolvimento dos trabalhos de planejamento, detalhamento do planejamento técnico, projetos executivos e métodos construtivos das obras e serviços que serão realizados em cinco fases da concessão, envolvendo trabalhos iniciais, recuperação e reforço, monitoração, manutenção e melhoramentos; concepção, implantação e gerenciamento do sistema de custo e de revisão da tarifa; consultoria de pavimentação; serviços de manutenção de juntas de dilatação, reparos de trincas etc.; serviços de manutenção e operação dos sistemas de distribuição de

energia elétrica, iluminação e dos sistemas eletrônicos e eletromecânicos de controle de trânsito etc., como no presente caso.

Por conseguinte, mantida a exigência.

Nas suas razões de recurso, declara a apelante ,sem ofensa às autoridades julgadoras, supor que gastos de pequeno valor, tais como serviços de consultoria, assessoria e gerenciamento poderiam causar qualquer efeito aos bens objeto de devolução ao Poder Concedente ao final da concessão – em 20 anos, portanto – corresponderia a um desconhecimento total do quanto está envolvido em uma concessão de vias ou rodovias pedagiadas. O que reverte ao Poder Público – ao final da concessão – é o bem em si (a Ponte Rio Niterói) e suas acessões físicas, bem como o sistema de arrecadação e controle das praças de pedágio. Quaisquer outros gastos porventura realizados nesse período comporão o resultado da concessionária. Portanto, totalmente irrelevante é, para o caso em questão, o fato de que os bens objeto da concessão reverterão ao Poder Público ao final do prazo da concessão.

Na realidade, o que se nota é que as D. autoridades julgadoras têm como ponto central da discussão a obrigatoriedade da ativação dos gastos, intitulados de “*investimentos*”, realizados pela **Recorrente** na Ponte Rio-Niterói (na forma do art. 266, I, “b” do RIR/94) e das despesas incorridas na reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (art. 299, II, “h” do RIR/94), sem, contudo, se ater devidamente à natureza dos serviços ora tratados, bem como ao fato deles virem ou não a implicar um aumento da vida útil da ponte em prazo superior a um ano.

Ressalte-se que a análise mais detida dos itens questionados pela fiscalização evidencia claramente se tratar de serviços comuns, essencialmente de natureza de consultoria, gerenciamento, na maioria das vezes prestados por profissionais autônomos ou pequenas empresas, conforme a própria fiscalização pode apurar em seu demonstrativo analítico transcrito na decisão recorrida.

De plano, importa destacar que, muito embora exista certa dificuldade na compreensão de quais serviços devem ser ativáveis em se tendo como objeto a “ponte”, fato é que este ônus da prova compete à fiscalização, até em vista do princípio da verdade material. De toda forma, o que se espera é que haja certa razoabilidade na definição de quais elementos podem ser considerados como prova do aumento da vida útil de um determinado bem (no caso, a Ponte Rio-Niterói), o que, diga-se, não foi observado no caso em tela.

Ora, se partirmos das assertivas tecidas pelas autoridades julgadoras em relação, por exemplo, aos serviços contratados junto ao Sr. Carlos Alberto Schultz e cujo contrato de prestação de serviço e respectivos aditivos foram juntados aos autos, não há qualquer justificativa plausível capaz de fundamentar satisfatoriamente o convencimento pela necessidade de ativação destes gastos com “*consultoria na área de crédito e cobrança no sistema Onda Livre*”. Simplesmente foi afirmado que “*Tais documentos não infirmam a natureza da infração detectada pelo fisco*”.

Este mesmo entendimento foi manifestado, exemplificativamente, em relação à contratação de serviços de assessoria geral junto à empresa Method Engenharia e Sistemas Ltda., no tocante aos serviços de “*detalhamento do planejamento técnico, projetos executivos e métodos construtivos das obras e serviços que seriam executados por terceiros*”, bem como quanto aos serviços de “*manutenção de juntas de dilatação*,

reparação de trincas do caixão metálico e manutenção de guarda-corpo, guarda-rodas, medianas e outras estruturas civis”, tomados junto à Projconsult Engenharia Ltda..

A **Recorrente** não pode admitir é que as despesas incorridas com consultoria, assessoria geral, manutenção e gerenciamento da ponte, ou ainda com a divulgação da ponte (ligadas à área de marketing), sejam entendidas genericamente como ligadas à reorganização e reestruturação da ponte, impondo-se seu lançamento em contas do ativo diferido, para fins de amortização.

Na realidade, aplicando-se o entendimento defendido pelas d. autoridades julgadoras chegar-se-ia à absurda conclusão de que, como o objeto do contrato de concessão é a *“recuperação, o reforço e a monitoração das estruturas, o melhoramento, a manutenção, a conservação e a operação da Ponte Presidente Costa e Silva (Rio de Janeiro – Niterói)...”*, as despesas incorridas com a pintura das faixas de sinalização das vias deveriam ser capitalizadas para a devida amortização; o que não se pode admitir!

Há que se considerar que as atividades ligadas à manutenção da ponte – como, por exemplo, os serviços *“de manutenção e operação dos sistemas de distribuição de energia elétrica, iluminação geral e dos sistemas eletrônicos e eletro-mecânicos de controle de trânsito”* contratados junto à empresa York Engenharia e Comércio Ltda. – não necessariamente implicam aumento de sua vida útil em prazo superior a um ano.

Ora, além da manutenção e conservação da ponte serem atividades integrantes do objeto do contrato de concessão, há que se considerar que todo serviço de manutenção tem um caráter preventivo, que visa precipuamente manter intocáveis as condições de uso do bem – considerando, principalmente, o fato deste bem ter de ser devolvido ao Poder Público ao final do contrato de concessão. Aliás, dada a localização geográfica da ponte e em se tratando de uma via pública cuja quantidade diária de usuários é extremamente elevada, as atividades de manutenção são imprescindíveis e rotineiras, até por questões de segurança – como se destacam, por exemplo, os serviços de manutenção das estruturas civis contratados junto à Companhia Auxiliar de Viação e Obras CAVO – sendo realizadas todos os anos, ou seja, são serviços que não aumentam o valor da ponte em si, mas o conservam. Em suma, em sua maioria, tais gastos são realizados anualmente ou até em periodicidade menor, para manter as pistas em adequadas condições de uso, conforto e segurança para os seus usuários.

A Projconsult Engenharia Ltda. presta meramente serviços de gestão. Efetivamente, a empresa atua na análise e detalhamento de planejamento técnico e projetos executivos. Não é ela quem executa as obras ou realiza o planejamento. Trata-se apenas de mera análise e estudos sobre os projetos. Logo, não há dúvidas de que é mera consultoria o serviço tomado pela **Recorrente** nesse caso. Serviço esse que é diversas vezes necessário e que se exaure a cada novo projeto. Portanto, não há que se falar em bem ativável.

Igualmente, a Companhia Auxiliar de Viação e Obras CAVO presta serviços rotineiros de manutenção e reparo de juntas de dilatação. Em outras palavras, é comum haver necessidade desses serviços de tempos em tempos. É fato que o tráfego, as chuvas e outros fatores climáticos, além dos normais sinistros e acidentes de automóveis e caminhões acabam por demandar reparos, que decorrido certo prazo são novamente necessários pois surgem novos pontos para manutenção das juntas. Não são obviamente ativáveis.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Também como exemplo, a Method Engenharia e Sistemas Ltda. presta serviços de gerenciamento, análise e fiscalização de sistema de arrecadação de pedágio e controle de tráfego - essas as atividades mais sensíveis no gerenciamento de vias públicas. É certo que se trata de consultoria. Não agrega valor aos bens do ativo, não lhes aumenta a vida útil. Simplesmente são serviços de que a **Recorrente** necessita no dia-a-dia e portanto não se tratam de bens ativáveis, da mesma forma que os anteriores.

Em meio a este cenário, faz-se desnecessária qualquer assertiva adicional referente à correção do procedimento da **Recorrente**, em relação às despesas incorridas com serviços de fotografia aérea com cunho voltado unicamente à área de marketing.

E isso, sem atentar para o fato de que aqui estaríamos diante de mera situação de postergação de imposto, nos termos do artigo 219 do RIR/94, já que *ad argumentandum tantum*, todos os exercícios subseqüentes (a já se passaram 6 anos) teriam diminuído, de modo a garantir a dedutibilidade proporcional dessas despesas em cada exercício. Assim, ainda que passíveis de ativação – o que se admite apenas para fins de argumentação – todos os efeitos subseqüentes das amortizações haveriam de ser recalculados, de modo a imputar à **Recorrente** apenas a parcela adequada e devida dos tributos que ora lhe são indevidamente imputados.

É O RELATÓRIO.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O recurso atende a todos os pressupostos para sua admissibilidade, Deve, pois, ser conhecido.

Preliminarmente, esclarece-se que, tendo em vista que a maioria dos valores utilizados como base de cálculo referem-se ao ano de 1997 e de que a recorrente somente teve ciência em 25/09/2002, uma boa parte da exigência encontra-se, na realidade atingida pela decadência.

Seguindo-se a mesma ordem de irregularidades apontadas no Auto de Infração, verifica-se que no **primeiro grupo** são arrolados **quatro itens** qualificados como **PASSIVO FICTÍCIO**.

Do Passivo Fictício – Fornecedores de Serviços

O primeiro desses itens é o descrito no item 6.4.1.1 do T.V.C.F, fls. 78/79, intitulado de **Fornecedores de Serviços**, cujo montante glosado é de R\$ 311.093,83, e a glosa teria como fundamento:

(i) a existência no Passivo do ano-calendário de 1997, de valores pertinentes ao ano-calendário de 1998, cujo valor importava em R\$ 295.318,34;

(ii) a não apresentação de documentos comprobatórios de obrigações com fornecedores registradas no Passivo, no valor de R\$ 15.775,49.

A decisão recorrida, após a análise da documentação de cada fornecedor constante dos autos, excluiu o montante de R\$ 120.718,35, entendendo que efetivamente os valores constantes dos documentos fiscais correspondiam a serviços prestados em 1997.

Da análise da documentação referente aos valores excluídos, não resta qualquer dúvida de que efetivamente foram prestados no ano de 1997. Deste modo, quanto a essa parte a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

Ressalvadas as duas parcelas referentes à falta de apresentação dos documentos, a decisão recorrida manteve os demais valores sem questionar a **efetividade, regularidade ou necessidade dos serviços descritos nos documentos fiscais apresentados**, e, também apesar de ser certo que os valores constantes desses documentos fiscais emitidos em 1998 tinham o exato valor constante dos registros contábeis da Recorrente, lançados no final do ano de 1997.

Ora, se não questionada a efetiva prestação de serviço, nem a necessidade, evidentemente, mesmo que procedente fosse a alegação fiscal de que os serviços tivessem sido prestados em 1998 e não em 1997, deparar-nos-íamos com a figura da **postergação** (prevista no art. 219 do RIR/94) e não com a **de omissão de receita, sob a modalidade de passivo fictício** como concluiu a Fiscalização.

Isto porque, a presunção que dá ensejo à **omissão de receita é o passivo fictício ou inexistente e não o passivo contabilizado por antecipação.**

Trata-se de figura jurídica totalmente diferente cuja base de cálculo é incompatível com a exigência formalizada.

Na figura prevista no art. 40, da Lei nº 9.430/96, onde se estabelece que "a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receitas", o termo "exigibilidade" envolve a manutenção de uma dívida já quitada ou que nunca existiu registrada na contabilidade, o que, por si só, serve para afastar a presunção levada a efeito pelo Fisco

Pelo princípio contábil da competência, as dívidas devem ser incluídas na apuração do período em que incorreu, no caso, a prestação do serviço. A emissão do documento fiscal, como é cediço, é ato que ocorre posteriormente ao serviço, e que, por isso mesmo, pressupõe a atividade desenvolvida pelo tomador dos serviços. Daí porque o registro de um Passivo na contabilidade deve ser efetuado quando o serviço for prestado, independentemente de quando for emitido o documento fiscal correspondente. Nesse sentido, confira-se o entendimento firmado por esta Câmara no Acórdão 101-92925, de que foi Relatora a Ilustre Conselheira SANDRA MARIA FARONI:

"PASSIVO FICTÍCIO- CUSTOS INCORRIDOS- Segundo o regime de competência, registram-se no passivo as obrigações correspondentes aos custos incorridos, mesmo que ainda não faturados"

Portanto, a alegação constante às fls. 1432 de que "*não havia legitimidade de que tais documentos comprovassem a obrigação no saldo da conta Fornecedores de 31/12/1997, eis que em tal data nem sequer havia sido emitido o documento formal representativo e que fundamentava a obrigação*", também não se prestaria para fundamentar a glosa.

Ainda é de se assinalar que a maioria das legislações municipais referentes ao Imposto sobre Serviços ("ISS"), quando disciplinam a emissão das *Notas Fiscais de Serviços*, estabelecem que o referido documento fiscal deverá emitido apenas **após** a conclusão dos serviços correspondentes. Assim, certo é que, nos casos em que o documento fiscal tenha sido emitido no início do mês de janeiro, também estaria plenamente caracterizada a execução do serviço no período imediatamente anterior

Finalmente, em face do estabelecido no Parecer Normativo CST nº 10/76:

*"As despesas da empresa, admissíveis na apuração do lucro operacional, são aquelas (...) consideradas como 'necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora'. (...) **A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc.,** desde que a lei não impõe forma especial. (...) Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como*

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

*acessória, **admissível ante a razoabilidade** e comprovação das principais" (destaques da transcrição).*

também não se divisa a razão pela qual certas despesas foram glosadas mesmo constando na descrição dos serviços que eles foram prestados no período de 01 a 31/12/97.

Em face do exposto, pelas razões acima alinhadas devem ser mantidas apenas as glosas dos valores que, mesmo na fase recursal, não foram apresentados os documentos fiscais pertinentes, nem uma razoável justificativa para a sua não apresentação, no montante de R\$ 15.775,49, arrolados no demonstrativo de fls. 1431, tendo em vista que segundo o declarado da decisão recorrida somente teriam sido pagos em 6 e 9/01/1998, em conseqüência, os lançamentos não teriam sido atingidos pela decadência.

Passivo Fictício – Repasses a Efetuar

Os casos de omissão de receitas sob a modalidade do Passivo Fictício tem origem ou numa obrigação quitada com valores não contabilizados e, portanto, essa dívida continua no passivo sem baixar; ou, no registro de uma falsa obrigação para acobertar uma entrada de recursos sem comprovação da origem que justificasse os efetivos pagamentos para os quais a empresa não dispunha de recursos registrados com legítima origem.

Nenhum desses fatos se divisa no presente caso.

A entrada no Caixa ou Bancos corresponde efetivamente ao empréstimo obtido, como comprovado pela Fiscalização.

A existência das contas "Contratos Assinados" e "Repasses a Efetuar" , respectivamente devedora e credora, não passam de meras contas de controle ou compensação , também chamadas de meras contas gráficas, porque elas não representam direitos ou obrigações em concreto, mas lembretes ou potenciais compromissos futuros.

Ao contrário das contas que compõe os grupos das contas integrais ou diferenciais do patrimônio, elas não interferem nos resultados operacionais. Quando o fato nelas representado passe a acarretar conseqüências patrimoniais, os seus valores passarão a compor uma das contas que a teoria materialista classifica de integrais ou diferenciais.

Como reiteradamente tem reconhecido esta Câmara a impropriedade ou inobservância técnica da escrituração contábil da empresa da qual não resulta prejuízo, traduzido em redução ou postergação do pagamento do imposto, não justifica qualquer tipo de autuação.

Deste modo, impõe-se a exclusão da exigência da parcela em litígio, no valor de R\$ 234.386,47.

Do Passivo Fictício - Financiamentos

O terceiro item arrolado como Passivo Fictício diz respeito à falta de comprovação da Conta Financiamentos.

Na fase impugnatória a autuada trouxe aos autos os documentos, no valor de R\$ 460.868,54, referentes a dívidas que não havia apresentado na fase de fiscalização, estes, em complemento aos R\$ 17.065.418,09, que já havia comprovado, totalizando, assim, o montante de suas obrigações para com o BNDES, o FINEP, o SUDAMERIS e o BRADESCO, no valor de R\$ 17.526.286,63, constante do balanço de 31/12/97.

Portanto, nenhum reparo merece a decisão recorrida quanto à exclusão dos R\$ 460.868,54.

Do Passivo Fictício – Outros Débitos – Via Lagos.

A quarta e última parcela arrolada como passivo fictício, intitulado de **Outros Débitos – Via Lagos** – constante do item 6.4.3 do TVCF refere-se ao valor de R\$ 217.253,65, existente como valores a repassar para a Concessionária da Via Lagos.

As razões apresentadas pelo Fisco para essa exigência assentam basicamente no seguinte:

- a) Como o contrato entre as duas concessionárias estabelece o prazo de 30 dias para o repasse, tudo que tenha ultrapassado esse prazo não seria devido, logo, não poderia constar do passivo da autuada;
- b) A obrigação da Ponte para com a Via Lagos surgiria , não com a emissão dos lotes de cobrança dos usuários (data de emissão), mas sim somente após o recebimento, via débito em conta corrente, dos usuários;
- c) Conseqüentemente, também as cobranças relativas aos lotes 29 a 32 que ocorreriam somente a partir de 01/01/1998, de maneira alguma poderiam se constituir em obrigação a repassar em 31/12/1997, eis que, na prática, ainda nem sequer haviam sido efetuados os recebimentos juntos aos usuários, e;
- d) Que o registro da receita, de fato, é simultâneo à emissão do Relatório de cobrança. Todavia, a obrigação efetiva, surgiria somente com o débito na conta corrente do usuário, débito este que, via de regra, coincide com a data de vencimento.

Assiste inteira razão à apelante quando alega que o prazo de 30 dias para fazer o repasse, embora fixado no contrato, não serve ele como parâmetro para qualificar os valores não repassados como passivo fictício, pois esse prazo comporta toda sorte de dilações, prorrogações e negociações entre as partes, principalmente quando a cobrança do pedágio a repassar é feito em nome da Via Lagos.

Também é certo que o fato de os valores registrados no Passivo, ao final do mês de dezembro, não serem exigíveis, isto é, cobráveis, dado sequer haverem sido recebidos dos usuários, não justifica a glosa, pois, em face do regime de competência, eles efetivamente deveriam ter sido, como o foram, registrados.

Evidentemente, se a Via Lagos registra no seu Ativo os valores correspondentes à Via Lagos a Receber, igualmente não pode deixar de contabilizar os valores a repassar, sob pena de distorção dos resultados, eis que a Recorrente apenas percebe uma comissão pelos serviços de controle e cobrança.

Como visto do Relato, para comprovar a existência desse passivo a Recorrente acostou ao Recurso o Balancete Analítico Via Lagos – Período de 01/12/97 a 31/12/97,

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

o qual demonstra que o ativo da Via Lagos, no final de 1997, é idêntico ao valor registrado no passivo da **Recorrente**, ou seja, R\$ 217.253,65, dado que a contabilidade da Via Lagos registra um Contas a Receber em relação à **Recorrente**, que é a Conta 1.1.3.01.0007. Ainda foram acostados aos autos os comprovantes eletrônicos emitidos pela Via Lagos que demonstram a composição de cada um dos lotes de cobrança do pedágio cobrado pelo Sistema administrado pela **Recorrente**, bem como os Relatórios de Emissão de Lote de Cobrança – AVI – Lotes nº 01 a 32 – Docs. nº 98 a 105).

Portanto, é de concluir-se pela improcedência da parte da exigência fiscal mantida pela decisão recorrida.

Depósitos Bancários e Encargos de Financiamento

Neste item será o objeto de apreciação acusação de OMISSÃO DE RECEITA, na modalidade de **Depósitos Bancários sem a comprovação da origem**, referente aos valores depositados em cheque e transferências via DOC e Ordem de Crédito, efetuados na conta corrente da autuada junto ao Banco Safra (cf. item 6.1 do TVCF), e, como decorrência, também a glosa dos juros referentes ao empréstimo de US\$ 9.500.000,00 e suas três renovações (cf. item 6.7.1 do TVCF), contabilizados pela Recorrente e que, segundo ela, seria a origem daqueles depósitos e transferências objeto de crédito junto ao Banco Safra.

Reproduzindo o quadro dos valores creditados, podemos observar a data dos créditos, o Banco de origem, a conta creditada, o remetente, o histórico ou dados referentes à origem desses créditos e os valores de cada crédito como a seguir:

	Banco de	C/C Autuda			
Data	Origem	Bco.SAFRA	Remetente	Histórico	Valor (R\$)
18/2/1997	Sudameris	033.133-0	Propex	CHQ 737365-4	850.000,00
18/2/1997	Sudameris	033.133-0	Propex	DOC 3330366	4.095.188,00
18/2/1997		033.133-0	Holdmil	O Créd. 102212539	4.950.000,00
TOTAL					9.895.188,00

A origem desse empréstimo e suas três renovações, indicando-se o documento de formalização contratual, a data do empréstimo e suas renovações, o valor do principal em dólares, a taxa de juros e o vencimento de cada compromisso, segundo os documentos apresentados era o seguinte:

CONTRATO	DATA	PRINCIPAL (US\$)	JUROS (% A.A.)	VENCIMENTO
BHMS-020	18/02/97	9.500.000,00	9,7	18/08/97
BHMS-042 (*)	18/08/97	9.500.000,00	8,5	17/02/98
BHMS-064 (*)	17/02/97	9.500.000,00	13,515	17/08/98
BHMS-087 (**)	17/08/98	9.000.000,00	10,1	17/02/99

(*) Renovação total (**) renovação parcial

Esse empréstimo e suas renovações justificaram o pagamento dos juros glosados pela Fiscalização, conforme se verifica do Quadro Demonstrativo já apresentado no Relatório, e que ora se reproduz para verificação das datas em que esses valores remetidos, seus valores líquidos, o IR retido na fonte e amortizações:

DATA	Valor Líquido remetido e glosado	Valor do principal	Valor dos juros	IRF Recolhido
15/8/1997	513.347,17	0	513.347,17	90.590,68
12/2/1998	468.767,21	0	468.767,21	82.723,35
13/8/1998	(*) 1.356.535,39	592.100,00	764.435,39	134.900,36

Deste total os R\$ 592.100,00 corresponde aos US\$ 500.000,00 amortizados na última renovação

Segundo a Recorrente foi ainda remetida para o exterior a seguinte parcela de juros não glosados que compuseram a parcela do resgate final do empréstimo

DATA	Valor Bruto	Principal	Juros	IRF pago
4/9/1998	10.763.710,52	10.694.700,00(*)	69.010,52	12.178,33

Tratando-se de apreciar caso de omissão de receita exclusivamente com base em presunção, mister se faz apresentar os aspectos relacionados com o fato submetido à tributação para a correta decisão do litígio.

Conforme se verifica dos autos, a Recorrente é uma Sociedade de Propósito Específico, cujo objeto social é a exploração, sob o regime de concessão, da Ponte Rio-Niterói, sendo esta, portanto, a sua quase **exclusiva fonte de recursos**.

As provas acostadas aos autos dão conta de que a Recorrente, após haver assinado o contrato de concessão por 20 anos, em 29/12/94, em face de questionamento quanto à lisura da Fase III da Licitação pelo Tribunal de Contas da União, seu início de vigência foi, inicialmente adiado para 01/06/1995 e, como antes do início da cobrança de pedágio ela deveria efetuar obras que, segundo cláusula expressa, deveriam ser executadas no prazo de 6 (seis) meses, ela somente faria jus ao início da cobrança do pedágio a partir do sétimo mês, ou seja, a partir de janeiro de 1996.

Todavia, após o início das obras, uma concorrente impetrou mandado de segurança, obtendo liminar em 23/06/95, interrompendo as obras, mas não as despesas com a administração, manutenção e conservação da Ponte, em face da solicitação que lhe fez o DNER, pois se, afinal a concorrente fosse vencedora ela

seria ressarcida de todas as despesas. Neste período não obteve autorização para auferir qualquer renda decorrente de cobrança de pedágio.

Após transcorridos mais de sete meses, desde o início do questionamento judicial, em 29/012/95, foi a matéria decidida por acórdão da Primeira Turma do TRF da 1ª Região, ensejando por acordo entre a Recorrente e o DNER o reinício das obras e a previsão do início da cobrança do pedágio após 01/08/96, o qual somente veio a ocorrer em 17/08/1996, em vista do prolongamento da execução das obras.

Tendo em vista a demora no início da cobrança do pedágio e o volume de recursos consumidos durante todo o período na administração e manutenção da Ponte e realização das obras previstas contratualmente, a Recorrente consumiu todos os recursos oriundos do aporte de capital realizado pelos acionistas, no montante de R\$ 3.240.000,00, obrigando-a recorrer a empréstimos de entidades nacionais, visto que, em razão da ação judicial não lhe foi possível obter financiamentos de entidades multilaterais como estava previsto.

Citam-se entre os sucessivos recursos obtidos pela **Recorrente** junto ao mercado financeiro, antes do empréstimo de US\$ 9.500.000,00, com que a Recorrente justificou a origem dos depósitos bancários, ou seja, junto ao Banco Safra Bahamas em 18/02/97, os efetuados com:

(c) Banco Bamerindus Brasil S/A – Empréstimos de curto prazo em Contas Garantidas no valor total de R\$ 2.000.000,00, obtido em 20/10/95, renovado em 04/01/96 por um total de R\$ 3.000.000,00, e vencido em 03/04/96 (docs. 28 e 29);

(d) BV Trading S/A – Assunção de dívida da Citrovita Agroindustrial Ltda. no valor de US\$ 7.088.081,00, obtido em 15/02/96 e vencida em 17/02/97 (Doc. 30 a 32);

© Banco Lloyds S.A. – Cessões de dívidas da Procter & Gamble do Brasil S.A. no valor de US\$ 2.052.653,39, obtido em 12/04/96 e vencidas em 07/04/97 (Docs. 35 e 36).

Em razão dessa premência de recursos, notadamente em face do vencimento dos US\$ 7.088.081,00 do Banco Votorantin Trading S/A., em 17/04/97, e também dos US\$ 2.052.653,39 do Banco Lloyds S/A, em 17/02/97; a Recorrente aceitou a proposta da operação financeira estruturada, apresentada pelo Banco Safra S/A., que implicava na obtenção do empréstimo de US\$ 9.500.000,00, em razão de ter sido a que com menores encargos a onerava.

Entre as razões econômicas para a obtenção do empréstimo no exterior estavam as diferenças de taxas eram gigantescas. Conforme o Banco Central, o custo médio das taxas de operações ativas para capital de giro eram em fevereiro de 1997 de 4,21% ao mês, ou seja, 64% ao ano, enquanto que a operação realizada pela Concessionária tinha taxas de 9,7% ao ano (mais desvalorização cambial)

Esta operação foi autorizada, em 14/02/1997, por decisão do Conselho de Administração composto pelos membros das duas acionistas, ou seja, as Construtoras Camargo Correia S/A. e a Construtora Andrade Gutierrez S/A., autorizando a Recorrente a *“contrair financiamento junto ao Banco Safra (Bahamas) Limited, de acordo com a estrutura de empréstimo proposta por esta instituição”* (Cf. Ata de reunião do Conselho de Administração da Recorrente de 14/02/97 – doc. 54, devidamente registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro).

Deste modo, consigna a Recorrente que, em 18/02/97, firmou o contrato de empréstimo denominado "Guaranted Promissory Note" com o Banco Safra (Bahamas) Limited, no valor de US\$ 9.500.000,00. O principal deveria ser pago em 18/08/97 juntamente com os juros, calculados à taxa de 9,7% ao ano. Foram avalistas desse empréstimo as empresas Construções e Comércio Camargo Corrêa S.A. e Construtora Andrade Gutierrez S.A., (Anexo contrato BHMS-020 - doc. 55)

Os recursos emprestados pela Banco Safra (Bahamas) Limited foram entregues, por ordem da **Recorrente**, diretamente ao Credit Lyonnais (Uruguay) S.A., conforme comprova a carta enviada por essa instituição à Recorrente em 19/08/2002 (Anexo carta do Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. de 19/08/2002 - doc. 56/A, 56/B e 56/C)

No mesmo dia 18/02/97, esses recursos entregues ao Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. foram usados, por solicitação da **Recorrente**, para aquisição de notas do tesouro norte-americano, denominados "*T-bills*", nos termos do "Purchase Agreement" firmado entre a **Recorrente** e o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A., pelo valor de US\$ 9.500.000,00. (Em anexo carta do Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. de 19/08/2002- doc. 56/A, 56/B e 56/C; Purchase Agreement – doc. 57/A e Purchase Agreement – Tradução Juramentada doc. 57/B)

A **Recorrente**, titular dos *T-bills* no Uruguai, na mesma data, vendeu os títulos no Brasil a duas empresas denominadas Propex Comercial Interamericana Ltda. e Holdmil Agropecuária e Participações S.A., conforme Contratos de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos firmado entre a **Recorrente** e cada uma dessas empresas. A venda dos títulos para a Propex Comercial Interamericana Ltda. foi acordada pelo preço de R\$ 4.945.188,00 e a Holdmil Agropecuária Participações S.A. adquiriu os títulos pelo preço de R\$ 4.950.000,00. (Em anexo Contratos de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos (Propex– doc. 58 e com Holdmil– doc. 59)

Tendo sido celebrado o negócio de compra e venda dos títulos no Brasil, a Recorrente enviou carta ao Credit Lyonnais (Uruguay) S.A., entidade responsável pela transferência da titularidade dos *T-bills*, informando a venda dos títulos à Propex Comercial Interamericana Ltda. e à Holdmil Agropecuária Participações S.A. e solicitou que a titularidade dos *T-bills* fosse transferida a essas empresas. Em confirmação ao quanto solicitado, o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. ratificou a mencionada transferência de titularidade dos *T-bills* em sua carta de 19/08/2002 (Anexo carta do Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. de 19/08/2002- doc. 56/A, 56/B e 56/C)

A venda dos títulos pela **Recorrente** à Propex Comercial Interamericana Ltda. e à Holdmil Agropecuária e Participações S.A. resultou no pagamento, no Brasil, por essas empresas à **Recorrente** do valor total de R\$ 9.895.188,00, valor este que corresponde ao valor em reais do principal do empréstimo tomado pela **Recorrente** naquela data perante o Banco Safra (Bahamas) Limited. Esse montante foi recebido pela **Recorrente**, através de créditos em sua conta corrente junto ao Banco Safra S.A. por meio de três depósitos, como se observa do quadro já apresentado.

Ressalta ainda a Apelante que esse empréstimo, após as três renovações, veio a ser liquidado, em 04/09/98, através de novo empréstimo, no valor de US\$ 9.540.000,00 (), com vencimento em 03/03/99, concedido pelo Banco Safra (Brasil), amparado pela Resolução 63 do Banco Central, de 21/08/67, nos termos do Contrato de Repasse de Empréstimo Externo, firmado também em 04/09/98. dado não dispor de caixa suficiente na ocasião. O valor recebido é equivalente a R\$ 10.602.000,00, conforme extrato. Em anexo: Contrato de Empréstimo – Res. 63 – doc. anexo e extrato da conta da **Recorrente** – doc. fls. 82 do Anexo II.

Diz ainda que a contratação do empréstimo com base na Resolução 63 junto ao Banco Safra S.A. também foi objeto de deliberação do Conselho de Administração da **Recorrente**, em reunião de 04/09/98, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro (cf. anexo ata de reunião do Conselho de Administração da **Recorrente** de 04/09/98 – doc. 83).

Portanto, como se observa do acima exposto, foi com o resultado da venda dos “T-Bills” adquiridos com o empréstimo de US\$ 9.500.000,00, que a Recorrente justificou a origem dos depósitos bancários, efetuados apenas 6 (seis) meses, após o início da data em que passou a cobrar pedágio.

Como visto do extenso relato, a Fiscalização não acostou aos autos qualquer indício de omissão de receita que tivesse sido praticado pela autuada. Limitou-se a questionar a prova apresentada pela Fiscalização, conforme visto no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, alegando, em síntese:

a) Que autuada pretende fazer crer a esta fiscalização que, no dia 18 de fevereiro de 1997, a Fiscalizada obteve empréstimo nas Bahamas, transferiu este empréstimo para o Uruguai, adquiriu do banco interveniente, para onde teriam sido transferidos os recursos – Credit Lyonnais – Títulos do Tesouro Norte-Americano e os vendeu a duas empresas não financeiras, transferindo-lhes a posse, acrescentando, embora, que “a velocidade das transações financeiras permita fazer ilações sobre tal proceder”;

b) Haver constatado, através das traduções dos contratos e suas renovações, a falta de identificação dos representantes do mutuante (Banco Safra (Bahamas) Limited.) e uma das avalistas (Construtora Andrade Gutierrez S/A – sócia da Fiscalizada).

c) Não haver prova material de que a fiscalizada teria sido detentora/possuidora de “T-Bills”, por meio da respectiva custódia, e, ademais, em sua contabilidade não consta, ainda que transitoriamente, o lançamento de tais títulos no seu ativo;

d) Embora devesse possuí-lo, a Fiscalizada não apresentou a esta fiscalização o Certificado de Registro no Banco Central do Brasil da alegada operação firmada com o Banco Safra Limited, documento, ressalte-se, obrigatório nos casos de operações financeiras internacionais do tipo em tela e que o Banco Central do Brasil, em face do estabelecido o Comunicado FIRCE nº 10 estabelecia a necessidade de autorização prévia para contratação de empréstimo externo e posterior registro da operação no Banco Central do Brasil, com fundamento no artigo 3º da Lei nº 4.131/62; eis que teria havido ingresso de capitais estrangeiros no País, representado pelos títulos adquiridos pela **Recorrente**;

e) A empresa Propex Comercial Interamericana Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 61.446.324/0001-42, se trataria de sociedade inexistente de fato – denominada LARANJA – conforme atestou diligência realizada pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo, (fls. 108 a 263 do Anexo II), dado:

1º) Possuir como sócios as sociedades Windward Comercial Corp., sediada nas Ilhas Virgens Britânicas e Hudson Holdings Ltd., sediada nas Bahamas.

2º Estes sócios haverem delegaram poderes de administração e gerência ao senhor SIE HERSIL DRESDNER, brasileiro, casado, comerciante, portador da cédula de identidade RG. 2.987.472 e inscrito no CPF sob o nº 129.552.378-76, caracterizado pela Fiscalização como “testa de ferro” de empresas Laranjas utilizadas por doleiros, e que **no caso da Propex realizou operação com a**

Concessionária Ponte Rio-Niterói S/A, conta corrente 033.133-0, agência 00600 – candelária – RJ”.

f) A Fiscalizada, no mesmo diapasão, não comprovou de forma inequívoca a transação que teria sido efetuada com a empresa Hodmil Agropecuária e Participações Ltda., CNPJ nº 000.469.857/0001-55, que no ano-calendário de 1997 denominava-se MTD Holding S/A, e, atualmente, Montego Holding S/A”;

g) Por derradeiro, a Fiscalizada remeteu ao Uruguai, por via de conta “CC5”, o montante que teria sido pactuado com o Banco Safra Bahamas acrescido de juros e atualização cambial, para a própria empresa, ou seja, efetuou uma mera transferência de disponibilidades, conforme se comprova através de informação do Banco Central do Brasil à Receita Federal, obtida por determinação do Juízo da 4ª Vara da Justiça Federal em Niterói, expedida nos autos do processo nº 99.0207477-4 (fls. 85 a 104 do Anexo II).

Conclui que a operação de empréstimo entre a Fiscalizada e o Banco Safra Bahamas não existiu, e, portanto não pode embasar e justificar o depósito bancário realizado em 18 de fevereiro de 1997.

A esses fatos a decisão recorrida acrescentou :

- (a) ausência de indicação de locais e datas nos documentos;
- (b) os contratos de empréstimo “Guaranteed Promissory Notes” e o “Purchase Agreement” não apresentariam timbre, logotipo, etc., tal como é comum e de praxe nos negócios entre instituições financeiras e tomadores de empréstimos”;
- (c) o “Purchase Agreement” firmado entre a **Recorrente** e o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. teria sido grafado em língua inglesa, e não em espanhol ou português como seria esperado;
- (d) no “Purchase Agreement” não teriam sido apresentadas notas de corretagem, notas de compra, aviso de crédito ou débito, boletos de compensações bancárias relativos à transação;
- (e) ausência de cumprimento de formalidades em documentos estrangeiros, tais como, legalização por notário e consulado brasileiro, apresentação de traduções juramentadas sem o texto na língua estrangeira, ausência de registro em cartório de títulos e documentos;
- (f) ausência de reconhecimento de firma em alguns documentos;
- (g) falta de apresentação do contrato de empréstimo BHMS-042, de 18/08/97, e ausência de menção a ele em comunicações anteriores.

Concluindo o D. Relator, após relacionar o conjunto de documentos apresentados, quer durante a fiscalização, quer com a impugnação, ou ainda juntados com o aditivo a esta que não obstante a substância de que parece revestir o conjunto de peças probatórias, uma apreciação mais acurada demonstraria que tais elementos padecem de mácula, pois eivados de vícios de origem insanáveis.

Ao contrário do que sustenta a Fiscalização e a decisão recorrida, entendo ser totalmente inviável a prática de uma omissão de receita, da monta ora apreciada, ou seja, de US\$ 9.500.000,00, por parte de uma sociedade anônima, cujos sócios são duas pessoas jurídicas de renome e idoneidade reconhecida, quando a Recorrente, além de sua natureza jurídica (Sociedade de Propósito Específico) e objeto (exploração da Ponte Rio-Niterói); tem como receita quase exclusiva o

pedágio no qual havia apenas 6 (seis) meses que tivera sua cobrança autorizada; nenhuma das auditorias a que estava sujeita apurou qualquer desvio de receita, e; comprovadamente estava endividada, em face dos percalços ocorridos desde a assinatura do contrato (29/12/94) até a data em que teve o início da cobrança do pedágio (17/08/1996).

Não identificamos, na documentação examinada, nenhuma evidência de omissão de receitas pela Concessionária no que tange aos valores envolvidos na operação. Ao contrário, as evidências são claras no sentido de que houve uma entrada de recursos na empresa mediante empréstimo contraído.

Saliente-se que, como bem observou Gustavo Miguez de Melo, no artigo com o qual contribuiu para o "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9", ("Presunções no Direito Tributário", Ed. Res. Tributária, São Paulo, 1984, pp. 108-113), comentando trabalho de Geraldo Ataliba:

"(...) o fisco deve aceitar os esclarecimentos -- como deve aceitar os termos das declarações comuns a que se refere o art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda -- exceto quando disponha de:

- a) elemento "seguro" de prova em contrário;*
- b) indício veemente de falsidade ou inexatidão.*

Significa que a lei exclui o arbítrio, retira a discricionariedade até então e impõe peremptoriamente um julgamento vinculado, orientado pelo critério duplo de exigir dos agentes fiscais:

- a) positivamente: elementos seguros de prova.*
- b) negativamente: demonstração da falsidade ou inexatidão do esclarecimento prestado pelo contribuinte"*

Em primeiro lugar, a empresa Concessionária pode obter suas receitas operacionais quase que unicamente pela cobrança de pedágio. As receitas alternativas e acessória, derivadas de contratos de publicidade, previstas na concessão, são de pequena monta e insuficientes para totalizar os valores considerados. Além do mais suas operações são fiscalizadas pelo poder concedente. Omitir receitas nessas condições e ainda em dinheiro seria quase impossível. Em segundo lugar, uma análise dos demonstrativos financeiros da empresa não mostra evidências de omissão de receitas. A cobrança efetiva de pedágios pela empresa na Ponte Rio-Niterói foi iniciada somente no dia 17 de agosto de 1996. Conforme a demonstração de resultados do exercício de 1996, a empresa teve nesse ano uma receita bruta de R\$ 10,939 milhões. Isso equivale, em média, a R\$ 2,395 milhões de receitas por mês. Em 1997, conforme os demonstrativos de resultados do exercício, as receitas foram de R\$ 32,737 milhões, ou seja, um valor médio mensal de R\$ 2,728 milhões.

Para que no início de 1997 a empresa dispusesse de cerca de R\$ 9,5 milhões em receitas omitidas, haveria necessidade de que essa omissão fosse quase igual à receita efetivamente declarada.

Acrescente-se a tudo isso, o fato de que a Fiscalização não apresentou um só indício da efetiva omissão de receita.

Inicialmente, o fato de colocar em dúvida a data de todas as operações (18/02/1997), decorre da falta de conhecimento do que venha a ser uma operação estruturada, isto é, aquela operação que, quando é concluída, todas as suas etapas e intervenientes já estão previamente de acordo.

Prova do que se afirma é confirmado pelo fato de que, quando o Conselho de Administração da Recorrente, em 14/02/1997, conforme Ata registrada na Junta Comercial, autorizou a Diretoria da Recorrente a contratar o empréstimo que veio a ser concluído quatro dias após em 18/02/1997, o fez, após analisar alternativas de crédito e concluir que ela era a mais conveniente naquela oportunidade, ou seja, ela já sabia exatamente os encargos e respectivas as etapas até receber os recursos de que carecia.

Além do mais, é quase imprescindível que todas as transações se efetivem num só dia para efeitos dos ganhos de arbitragem (pequenas diferenças de preços). Como se assinala do Parecer da Tendências (acostado aos autos), "uma das principais funções da instituição financeira que organizou e intermediou a operação consiste exatamente nisso: coordenar os interesses dos diversos agentes envolvidos, preparar a documentação necessária e transmitir os fluxos de informações, documentos e recursos entre os agentes. Para isso, as instituições contam com canais de comunicação e departamentos de *back-office* e jurídicos que permitem, que, uma vez fechada uma operação, sejam deflagrados de forma mais rápida possível todos os procedimentos necessários à sua efetivação."

Acrescenta-se no referido Parecer, inexistir "movimentação física de recursos ou títulos, mas apenas escritural. A necessidade de circulação de documentos em papel também não existe. Não ocorre também retardo e perda de tempo nessas intermediações. Os documentos e respectivas informações circulam de forma eletrônica, abaixo custo de forma quase instantânea. As redes informatizadas permitem a troca de muitas informações e o fechamento de negócios"

No que se refere à falta da prova material de que a Recorrente ou a instituição Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. teria sido detentora/possuidora de "T-Bills", por meio da respectiva custódia e que não houve prova da tradição dos *T-bills* à **Recorrente**, e que, portanto, não seria proprietária e não poderia vendê-los, deve entender-se: por um lado, que a natureza da operação e objeto do contrato dispensam certas formalidades, e; por outro, a documentação acostada aos autos pela Recorrente elidem a eventual dúvida levantada pelas autoridades fiscais.

Por outro lado, não se pode esquecer que o artigo 481 do Código Civil de 1916, vigente à época do negócio contratado, define a compra e venda.

"Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro."

ou seja, a compra e venda gera duas obrigações, uma para o comprador (pagar o preço) e outra para o vendedor (entregar a coisa). No entanto, não se trata de contrato real, isto é, aquele que somente se aperfeiçoa com a entrega da coisa. A compra e venda tem caráter obrigacional. Disso decorre que as partes assumem obrigação de pagar e obrigação de transferir o bem.

Como esclarece a Recorrente, os *T-bills* são títulos escriturais, ocorrendo a transferência de titularidade por simples registro em sistema computadorizado – não há



cártulas ou certificados desde 1986, conforme informa o Governo Norte-Americano em página da internet sobre os títulos (www.publicdebt.treas.gov/of/basics.htm).

Também é certo que o Purchase Agreement por meio do qual se formalizou a compra dos *T-bills* pela **Recorrente** contém cláusula expressa de que o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. na condição de parte no contrato, ainda que não tivesse a custódia dos títulos, ficou obrigado a promover a entrega dos títulos à **Recorrente**, portanto o que pressupõe que, como entidade custodiante, registraria a transferência dos títulos para a **Recorrente** ou tomaria as medidas para fazê-lo

Note-se que essa “entrega” é escritural e, portanto, somente o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. poderia emitir um documento comprovando a transferência, como o fez, em documento (extrato) que a autoridade julgadora pretendeu desconsiderar por falta de tradução juramentada.

Além disso, mais uma vez, o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A. em carta endereçada à **Recorrente** de 19/08/02 confirma não só a compra dos títulos pela **Recorrente** como também a transferência de titularidade para as compradoras subseqüentes, a saber, a Propex Comercial Interamericana Ltda. e a Holdmil Agropecuária e Participações S.A.

O fato de, através das traduções dos contratos de empréstimo e suas renovações, haver constatado a falta de identificação dos representantes do mutuante (Banco Safra (Bahamas) Limited.) e uma das avalistas (Construtora Andrade Gutierrez S/A – sócia da Fiscalizada), embora não tenha o menor significado, dado não ser obrigatória tal apontamento, isto é, não se trata de forma ou solenidade essencial, passível de gerar a nulidade do ato, isso não ocorreu com todos.

Com efeito, tal fato não se deu com o documento da renovação de 17/02/1998 – BHS-064 (fls. 109/114) do Anexo I), onde foram apostos carimbos com nomes por extenso dos titulares do Banco Safra (Bahamas) Limited e também constariam por extenso o cargo dos titulares que assinaram por uma das avalistas (a Construtora Andrade Gutierrez), **como reconheceu a decisão recorrida às fls.1462.**

Ora, se na última renovação (a de 17/02/1998) constam todas as identificações, *ipso facto*, também já corroboraria a efetivo reconhecimento do direito de crédito. De todo modo, tal análise deveria ser feita sob a ótica da legislação americana, aplicável ao contrato. Ainda, independentemente do acima alegado, verifica-se que, no caso das avalistas, é nitidamente a mesma pessoa que assina em todas as renovações e somente em um dos contratos não consta seu nome.

A **Recorrente** apresenta anexa cópia do contrato de empréstimo BHMS-042, de 18/08/97, (doc. 65), cuja existência é questionada pela autoridade julgadora tendo em vista a falta de menção a ele em correspondências anteriores da **Recorrente**.

Quanto aos demais aspectos apontados pela autoridade julgadora, verifica-se que a **Recorrente** apresenta anexo ao presente as versões dos documentos que contêm todas as assinaturas das partes (docs. 55,65, 66)

Os questionamentos apresentados na decisão recorrida na verdade dizem respeito à eficácia probatória do negócio jurídico no Brasil, mas não afetam a existência e a validade do negocio em si.

São imperfeições de natureza formal que podem ser corrigidas a qualquer tempo, não implicando inexistência ou anulabilidade dos referidos negócios jurídicos.

Segundo o disposto no artigo 145 do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos:



“É nulo o ato jurídico:

I – quando praticado por pessoa absolutamente incapaz;

II – quando for ilícito, ou impossível, o seu objeto;

III – quando não revestir a forma prescrita em lei;

IV – quando for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

V – quando a lei taxativamente o declarar nulo ou lhe negar efeito.”

De todos os ditos arrolados pela autoridade julgadora de primeira instância, não se encontra qualquer deles que diga respeito a ato praticado por incapaz, a objeto ilícito ou impossível ou a declaração taxativa de nulidade pela lei.

Do mesmo modo inexistem nulidades relativas à forma prescrita em lei ou a alguma solenidade essencial prevista em lei para sua validade.

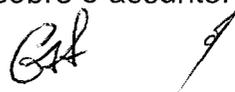
O artigo 82 do Código Civil de 1916 determina que a validade de um ato jurídico depende de agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Igualmente, o artigo 130 da mesma lei estabelece que se houver forma especial prevista lei, o ato jurídico que não a observar não terá validade.

Analisando-se os pontos levantados pela autoridade julgadora, verifica-se que, dizendo respeito a contratos firmados no exterior e regidos pela lei de Nova Iorque, portanto as nulidades teriam de ser avaliados sob a ótica da lei de regência desses contratos, ou seja lei norte-americana, notadamente porque, além de a lei brasileira não os declarar taxativamente nulos, também não afrontam qualquer norma de ordem pública.

Quanto ao questionamento do fato do “Purchase Agreement” estar redigido em idioma inglês, a Recorrente apresenta um parecer emitido pelo escritório de advocacia Posadas, Posadas & Vecino, sediado em Montevidéu, Uruguai, que esclarece não haver na legislação uruguaia qualquer exigência relacionada ao idioma em que são redigidos contratos e comenta serem comuns os contratos envolvendo instituições financeiras internacionais redigidos em inglês, principalmente quando seu objeto são títulos emitidos e países de língua inglesa, como é o caso dos *T-bills*. anexo (doc. 84/A a 84/D). A apelante após protestar pela juntada posterior de cópia devidamente notariada, consularizada e traduzida, já fez o referido acostamento, mediante petição protocolada neste Conselho.

O documento juntado como doc. nº 85 (e verso) – que está devidamente notariado e consularizado – serviu como folha de rosto para o encaminhamento dos contratos de empréstimo acima mencionados, notadamente, daqueles juntados como docs. nº 55, 65 e 66;

Quanto aos documentos estrangeiros é preciso esclarecer que a falta das formalidades previstas em lei para sua eficácia no Brasil, pode (e deve) ser objeto de suprimimento, quando necessário, conforme determinam inúmeras decisões judiciais, não se supõe que absolutamente todos os negócios firmados no exterior devam prontamente estar revestidos das formalidades que prevê a lei brasileira para a qualquer tempo serem exibidos como prova. Tanto é assim, que muitas vezes, é comum que a data da legalização do notário e do consulado sejam bastante posteriores à data de assinatura do ato, o que não configura qualquer irregularidade. Portanto, como se está falando em eficácia do documento estrangeiro para fim de prova no Brasil, posto que o negócio jurídico no exterior não padece de qualquer vício, deve ser permitido o suprimimento da falta de formalidades. Confirma-se alguma jurisprudência sobre o assunto.



Assinale-se ainda que a ausência de apresentação de cópias autenticadas não configura “vício” do negócio jurídico e muito menos é insanável. O artigo 383 do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao processo administrativo, declara que

“Qualquer reprodução mecânica, como a fotográfica, cinematográfica, fonográfica ou de outra espécie, faz prova dos fatos ou das coisas representadas, se aquele contra quem foi produzida lhe admitir a conformidade.

Parágrafo único. Impugnada a autenticidade da reprodução mecânica, o juiz ordenará a realização de exame pericial.”

Finalmente, o artigo nº 369 do Código de Processo Civil estabelece a presunção de autenticidade do documento em que tenha sido reconhecida a firma do signatário. No entanto, o contrário não é verdadeiro. A legislação não presume que seja falso o documento cujas firmas não tenham sido reconhecidas, ou seja, deve-se provar eventual falsidade.

Como afirma o jurista Caio Mário da Silva Pereira, em suas Instituições de Direito Civil, vol. III, 9ª edição. Editora Forense. Rio de Janeiro, 1993. Pág. 244:

“não há requisito especial para a prova do mútuo, que tanto se evidencia com a emissão de título abstrato (nota promissória), aceite de saque abstrato ou causal, como a confissão formal da dívida (quirógrafo comum, escritura pública), ou ainda como adverte Enneccerus, simplesmente com um recibo da quantia emprestada.”,

portanto, ainda que se pretendesse discutir eventuais questões relativas à validade ou à eficácia do instrumento que formalizou o negócio de empréstimo, deve-se ressaltar que o documento não é elemento essencial para a constituição do negócio jurídico e, portanto, ainda que não tivesse existido o contrato, o empréstimo teria existido, pelo simples fato de que as partes consentiram e os recursos foram entregues.

Apontam, ainda, as autoridades fiscais eventual deficiência na contabilização, dado que os lançamentos contábeis efetuados não demonstrariam as diversas etapas do negócio, pois teria sido registrado apenas a entrada dos recursos e a obrigação decorrente do empréstimo, sem distinguir se o credor era o Banco Safra (Brasil) ou Banco Safra (Bahamas), podendo ser entendido que a contratação poderia ter origem em dívida nos moldes da Resolução 63 do BACEN.

Embora a contabilização pudesse e mesmo devesse efetivamente desmembrar em várias etapas, a maneira como foi registrada bem representa a substância dos fatos – a obrigação decorrente de empréstimo no exterior e os recursos efetivamente recebidos em contrapartida ao empréstimo, quer dizer a política contábil da Recorrente norteou-se pela prevalência da substância sobre a forma.

Ora, a compra e venda de títulos num mesmo dia, sem que nenhum resultado positivo ou negativo tenha sido obtido dessa venda, não precisa, necessariamente ser contabilizada pela sociedade.

Pois, a compra e venda de *T-bills*, nada mais foi do que um instrumento oferecido pela instituição financeira contratante – Banco Safra – para possibilitar a disponibilidade de empréstimo em moeda estrangeira no Brasil. A compra desses títulos no exterior e a sua conseqüente venda no Brasil foi a forma utilizada para gerar essa disponibilidade.

Por outro lado, se a existência de uma subconta analítica, representativa do Banco Safra (Bahmas), sereia aconselhável, dando mais transparência à operação estruturada organizada pelo Banco Safra, por outro lado, a alegação fiscal, de certo modo, é contrária ao reconhecimento de que ocorreu omissão de receita, pois, se a própria decisão de primeira instância reconhece que os recursos contabilizados pela **Recorrente** têm uma origem, não poderia, portanto, considerá-los como omissão de receita.

Todavia, a impropriedade ou inobservância técnica da escrituração contábil da empresa da qual não resulta prejuízo, traduzido em redução ou postergação do pagamento do imposto, não justifica qualquer tipo de autuação”

Ainda se dúvida tivesse a fiscalização, também bastava dirigir-se ao Banco Safra e apurar se o financiamento fora efetuado pela instituição financeira nacional ou estrangeira.

Que contraprovas apresenta o Fisco, no que se refere à materialidade da origem dos recurso depositados e manter a acusação de omissão de receita. Como já consignado, em relação a autuada nem um indício sequer.

Para negar validade à prova da operação estruturada, inclusive a validade dos contratos assinados com as adquirentes dos “T-Bills”, limita-se a Fiscalização a dizer que a Fiscalização havia apurado que a empresa Propex Comercial Interamericana Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 61.446.324/0001-42, se trataria de sociedade inexistente de fato – denominada LARANJA – conforme atestou diligência realizada pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo, (fls. 108 a 263 do Anexo II), pois teria deixado de funcionar em março de 1997, em nada contribui para a ilação fiscal, dado que:

a) Como declarado pelo Fisco, a referida empresa somente deixou de funcionar em março de 1997, após a realização da transação questionada.

b) O próprio Fisco também reconhece que ela tinha existência de direito, dado estar registrada na Junta Comercial e devidamente inscrita no C.G.C./MF, ou seja, tratando-se de uma operação financeira, as únicas exigências que o Fisco pode exigir de algum que com ela transacionasse;

c) Tratando-se de um negócio de venda de títulos com pagamento do preço à vista e que a compradora somente passaria a ter a propriedade do objeto do contrato, ou seja, os “T-Bills”, após a determinação por escrito da vendedora para que a propriedade fosse transferida à compradora, nenhuma outra cautela se fazia necessária por parte da Recorrente (vendedora).

d) Tratando-se de uma etapa da operação estruturada por uma instituição financeira sólida e tradicional, como é o caso, do Banco Safra, responsável pela intermediação: não haveria qualquer pessoa ou empresa que fosse averiguar outras informações sobre a parte com quem contrata num negócio em que a única obrigação dessa parte seria o pagamento a este seria feito no próprio ato.

Em resposta ao **Quesito 11**, onde se indagava se poderia se “considerar que a operação em tela foi conduzida dentro das práticas de mercado?”, consigna o Parecer da Tendências que (...) “por outro lado, as empresas compradoras dos títulos, e que efetivamente creditaram os recursos para a Concessionária, não tinham relacionamento com esta, sendo sua função e características

responsabilidade da instituição financeira intermediadora. Em outras palavras, as contrapartes da operação foram escolhidas pelo banco, não cabendo e não havendo possibilidade de a Concessionária verificar sua idoneidade.”,

e, em resposta ao **Quesito 13**, lê-se no referido Parecer:

“No caso, a origem dos reais foram duas empresas brasileiras, que realizaram depósitos na conta da Concessionária. Tais empresas, conforme informado, não precisavam ser conhecidas em detalhes, pois foram apresentadas pela instituição financeira responsável pela operação que encontrou nelas a contraparte compradora dos títulos. A instituição, no caso, realizou uma atividade de intermediação, colocando em contato dois agentes distintos interessados em realizar operações complementares de compra e venda de títulos. Na verdade, o papel da instituição se estendeu além da simples intermediação, dado que pelo menos do lado da Concessionária, a instituição estruturou a operação determinando inclusive a compra dos títulos intermediários”.

e) Por outro lado, a própria fiscalização, ao revelar **Recorrente** (que até então desconhecida qualquer irregularidade relativa à Propex Comercial Interamericana Ltda.) que essa empresa era “inexistente de fato”, reforça o argumento de que a **Recorrente** jamais poderia saber dessa situação, da do que sob o aspecto jurídico, ou seja, de direito, se tratava de sociedade regular.

Quanto à outra compradora, a Fiscalização limitou-se a dizer que a autuada não comprovou de forma inequívoca a transação que teria sido efetuada.

A tudo isso é de acrescentar-se que a origem de todos os créditos na conta era plenamente identificável, valendo salientar que uma das parcelas o foi em cheque da própria empresa cuja idoneidade foi, *a posteriori*, colocada em dúvida pela Fiscalização, como se comprovou exaustivamente com a cópia dos documentos que fundamentaram os créditos na conta corrente junto ao Banco Safra.

Pergunta-se, porque a Fiscalização não aprofundou a investigação para ver a origem dos recursos aportados pela compradoras. Era seu dever realizar as diligências que julgasse necessárias para apurar a verdade material. O que, no caso, somente a ela poderia, competia e lhe deveria interessar.

Sustenta a Fiscalização que o empréstimo obtido do Banco Safra nas Bahamas para ter eficácia no Brasil, deveria ter sido registrado no Banco Central do Brasil, dado que o Comunicado FIRCE nº 10 estabelecia a necessidade de autorização prévia para contratação de empréstimo externo e posterior registro da operação no Banco Central do Brasil, com fundamento no artigo 3º da Lei nº 4.131/62; eis que teria havido ingresso de capitais estrangeiros no País, representado pelos títulos adquiridos pela **Recorrente**.

Parece não se ter apercebido a Fiscalização das mutações ocorridas na legislação cambial, inclusive na reinterpretação das normas até então existentes.

Conforme esclarecido no Parecer da Tendências, subscrito pelo ex-Ministro da Fazenda, já referido neste voto, até a instituição do intitulado “Mercado de Taxas Flutuantes”, em vigor a partir de janeiro de 1989, inexistia a menor flexibilização da legislação cambial, o que não era registrado na carteira de Câmbio do Banco do Brasil, quase tudo caía na no campo do chamado Mercado Paralelo.

Este novo mercado tornou-se um caminho alternativo para a entrada e saída de capitais ingressados para investimentos sem a burocracia e menores ônus, alternativa indispensável para novos afluxos de recursos, em razão das recentes moratórias que

grandes prejuízos causaram à entrada de capitais, pois o que não podia sair com facilidade, também não ingressava no País.

Pondo fim à filosofia anterior do monopólio de câmbio, o próprio Banco Central, através de documento público, intitulado de O Regime Cambial Brasileiro, publicação pelo Departamento de Câmbio em novembro de 1993, valendo-se do divórcio existente entre a legislação de capitais estrangeiros (de caráter restritiva) e a legislação relativa à posse e movimentação de moeda nacional por não residentes (extremamente liberal), e flexibilizou o sistema de contas de não residentes. Neste sentido expõe o DECAM na referida publicação:

“De modo a se favorecer a repatriação de capitais no âmbito do mercado de câmbio de taxas flutuantes, a regulamentação permitiu que as instituições credenciadas pelo Banco Central comprassem e vendessem moeda estrangeira com instituições financeiras do exterior, entregando ou recebendo, em troca, moeda nacional. De modo a operacionalizar esse mecanismo, foi necessário recorrer às determinações de um velho decreto, o de número 42.820, de 16.12.57, artigo 17, segundo o qual “é livre o ingresso e a saída de papel moeda nacional e estrangeiro, bem como de ações e de quaisquer outros títulos representativos de valores”.(...)

Preferiu-se, então, que esse relacionamento em moeda nacional com instituições financeiras do exterior se desse pela via bancária, mediante a abertura e movimentação de contas em moeda nacional, mantidas por essas instituições financeiras do exterior em bancos aqui no Brasil. Com isso, além de facilitar as transações, a movimentação dessas contas ficaria transparente, pois seria registrada na contabilidade dos bancos e estaria sujeita à fiscalização do Banco Central.

(...)

A faculdade de não-residentes manterem contas em moeda nacional em bancos aqui no Brasil já estava prevista no Decreto nº 55.762, de 17.2.65, que diz, em seu artigo 57:

Art. 57: As contas de depósitos no País, de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior qualquer que seja a sua origem, são de livre movimentação, independentemente de qualquer autorização, prévia ou posterior quando os seus saldos provierem exclusivamente de ordens em moeda estrangeira ou de vendas de câmbio, e poderão ser livremente transferidas para o exterior a qualquer tempo independentemente de qualquer autorização.

Acrescenta-se no Parecer da Tendências que, com base no Decreto nº 55.762, a Carta-Circular nº 5, de 27.2.69, estabelecia que o não-residente somente poderia usar seus cruzeiros para comprar moeda estrangeira e remetê-la ao exterior se esses cruzeiros fossem resultantes de moeda estrangeira que o mesmo não-residente tivesse antes vendido a bancos. Esse mecanismo era restritivo e incompatível com a pretendida e necessária liberdade de movimentação de moeda estrangeira, na medida em que as instituições financeiras do exterior (não-residentes) também só poderiam comprar moeda estrangeira por meio de bancos situados no Brasil com cruzeiros gerados a partir de vendas anteriores a esses mesmos bancos.” (as citações a cruzeiros referem-se à moeda da época).

Lendo-se no documento do DECAM:

“Ao se fazer o regulamento do novo segmento de câmbio, (...) utilizou-se uma conta padrão já existente (Depósitos de Domiciliados no Exterior) mas cuja utilização estava restritamente regrada pela Carta-Circular nº 5, de 27.2.69.

Com isso, tinha-se de um lado o regulamento do novo segmento de câmbio que permitia a livre movimentação das contas de instituições financeiras não residentes e, de outro lado, a Carta-Circular nº 5 que restringia essa movimentação.”

Em face disso, assinala o Parecer da Tendências que as autoridades do Banco Central, reinterpretando o Decreto nº 55.762, norma de hierarquia maior do que um regulamento do Banco Central, concluiu que, embora sem autorização somente poderia ser feita aquela movimentação, porém com autorização poder-se-ia flexibilizar, aumentando a abrangência daquelas movimentações por não residentes.

Acrescentando ter sido isso o que fez o novo regulamento, ao dar uma autorização genérica e pública para que as contas-correntes em cruzeiros, tituladas por instituições financeiras não-residentes, fossem movimentadas sem restrições. Isso porque o próprio Decreto, ao dizer “independentemente de qualquer autorização”, previu a possibilidade de se “autorizar”

Em face disso ampliou-se extraordinariamente a liberdade de movimentação de capitais, no âmbito do MTF, mesmo sem alterar-se o conjunto normativo pelo qual se balizava o FIRCE, onde ocorrem as operações cursadas no outro mercado.

Só a partir do Mercado de Taxas Flutuantes (MTF) e da crescente liberdade de movimentação de capitais após 1990, acompanhada de maior liberdade comercial, é que o Banco Central do Brasil considerou existir uma verdadeira liberdade cambial que atenderia aos interesses dos nossos fluxos de capital, consignando na referida publicação do BC/DECAM

“A rigor, não há nada de errado em o cidadão comum, contribuinte em dia e cumpridor de seus deveres, dispor de suas poupanças como bem quiser, aí compreendendo, inclusive, remessas para o exterior. O verdadeiro problema não é cambial, mas fiscal”.

Acrescentando o DECAM, no citado documento, que:

“...para que as Autoridades se resguardem de que quem está fazendo remessas ao exterior seja um cidadão em dia com suas obrigações fiscais, previdenciárias, etc, o Banco Central enviou proposta ao Conselho Monetário (...)

“A proposta do Banco Central foi aprovada pelo Conselho Monetário Nacional, transformando-se na Resolução 1.946, de 29.7.92, regulamentada pela Circular 2.242, de 7.10.92. Essa regulamentação estabelece que qualquer movimentação em cruzeiros reais (moeda da época) entre contas-correntes de um residente no Brasil e um residente no exterior deve ser registrada no Sistema de Informações Banco Central - SISBACEN, e também que obedeça a uma série de exigências.



Entre as exigências, está a de que se exija que o agente preste as seguintes informações, para que ele (banco) as registre no SISBACEN do Banco Central:

- a) nome e número do CPF (ou CGC, se empresa);
- b) nome do recebedor no exterior (beneficiário);
- c) nome da instituição financeira não-residente, por onde o agente quer conduzir a transferência; e
- d) finalidade da transferência, isto é, com que objetivo o agente está mandando o dinheiro dele para fora do País. Se for para ele mesmo, o objetivo é "capitais brasileiros a curto prazo -disponibilidades no exterior". Isto significa que o agente pode querer manter disponibilidades lá fora para usar como e quando bem lhe aprouver. Afinal o recurso é dele e ele já pagou todos os impostos."

Quando o agente quiser os seus cruzeiros reais (agora reais) de volta basta que os solicite à mesma instituição financeira não-residente. Ela, por sua vez, dirá ao banco: "por ordem de fulano tire os ... reais da minha conta-corrente e os deposite na conta-corrente do agente". Ao fazer isso, o banco registrará no SISBACEN do Banco Central informações semelhantes às já citadas (quem mandou, quanto, para quem, por onde e para que). Note que o agente não precisa apresentar documento algum para fazer a transferência ou para receber os seus cruzeiros reais de volta. As únicas obrigações são pagar os impostos devidos e prestar as informações exigidas para posteriores ações da Receita Federal, Polícia Federal, Ministério Público etc.

Se o agente transfere recursos em reais para uma instituição financeira não residente, pode ser que ela não compre moeda estrangeira aqui no Brasil. Ela pode usar moeda estrangeira dela mesma para entregar ao beneficiário indicado pelo agente e manter os cruzeiros reais em sua conta-corrente. Mas como? Suponha que exista algum não-residente que precise de moeda nacional para pagar contas ou fazer aplicações no Brasil. Por exemplo, imagine que um cliente da instituição financeira não-residente, lá no seu país de origem, resolva comprar ações na Bolsa de Valores no Brasil, ou então comprar um imóvel para veraneio. Dirá então: "meu banco, ordene ao banco lá no Brasil, onde você tem disponibilidades em moeda brasileira, que transfira essa moeda para a conta-corrente da empresa correspondente (Bolsa, imobiliária, etc.). Ao fazer isso, a instituição financeira não-residente terá que proceder como indicado anteriormente. Essa operação também ficará registrada no SISBACEN do Banco Central.

O que aconteceu então? O agente fez uma remessa para o exterior; mas saiu moeda estrangeira do País? Não, não saiu. O estrangeiro comprou ações ou imóvel; mas entrou moeda estrangeira no País? Não, não entrou. Como fica? O agente passou a ter disponibilidades no exterior, enquanto o estrangeiro passou a ter investimentos no Brasil. Assim, os procedimentos descritos acima, ao tempo em que se inserem na estratégia de liberalização gradual do câmbio, permitem ainda maior flexibilidade à ação do Banco Central como provedor de liquidez, sempre que a instituição financeira não-residente opte por manter, no País, os recursos recebidos em cruzeiros reais." (todos os grifos são nossos).

O Parecer da Tendências extrai as seguintes conclusões do artigo do BC/DECAM, cujos trechos mais pertinentes foram acima transcritos:

Portanto, a mera publicação desse texto, atitude inédita na tradição do Banco Central, reconhece as dificuldades de entendimento da evolução normativa no aspecto cambial, razão pela qual tenta, de forma didática, clara e ampla, demonstrar que o País, desde 1989, passou a viver uma ampla liberdade cambial, no sentido inverso do que vinha acontecendo nas décadas anteriores. Sabendo que tal dificuldade atinge agentes de mercado e até mesmo funcionários do próprio governo – destacadamente do próprio Banco Central – a publicação destaca, exalta e confirma que:

- a) A remessa de recursos para o exterior, mesmo no escopo de diversificação de risco soberano, é lícita, ressalvada a origem e a adequação no lado fiscal desses recursos;
- b) Tais operações devem ser objeto de registro no sistema de informações determinado pelo Banco Central, além de contabilizadas de forma uniforme e também definidas por aquela autoridade;
- c) Inexiste a necessidade de prévia autorização para essas remessas;
- d) O destino dos recursos remetidos deve ser informado, mesmo que sejam para uso próprio (“disponibilidades no exterior”);
- e) Deixa claro que movimentos de capitais estrangeiros podem ocorrer em um ou em outro mercado (MTF ou “comercial”).

Respondendo aos quesitos formulados pela Recorrente, no que se refere a operação praticada pela Recorrente, consigna-se no Parecer da Tendências:

"Quesito 2

O tipo de contratação efetuada pela Concessionária para a obtenção do empréstimo de US\$ 9,5 milhões, envolvendo a compra de títulos do Tesouro americano e a venda desses títulos para empresas no Brasil pode ser considerada usual no mercado financeiro?

A resposta é afirmativa. Esse tipo de operação, envolvendo a compra de títulos de alta liquidez no exterior e a venda a empresas brasileiras, permitindo assim a movimentação transfronteiras de recursos sem a ocorrência de operações de câmbio, era comum no mercado financeiro nacional.

Quesito 7:

Existiam normas do Banco Central que permitissem a operação e sua estrutura adotada?

A troca de titularidade de ativos no exterior é admitida pelas normas brasileiras. As normas do Banco Central também admitem e regulamentam as transferências internacionais de reais que complementaram a operação na fase posterior de amortização dos empréstimos, conforme Circular 2.677/96, a qual não estabelece qualquer impedimento para que tais transferências sejam efetuadas, exigindo apenas a identificação das partes e, no caso de valores acima de R\$ 10 mil, a identificação da origem dos recursos.

Quesito 8

Por que a Concessionária não registrou o empréstimo obtido?

Porque a empresa tinha o direito, mas não a obrigação, de registrar. Não havia instrumentos para registrar empréstimos externos cujos valores ingressem em moeda nacional, sem operação de câmbio. Assim, ao optar por não fazê-lo, não

houve necessidade de os recursos dessas linhas de crédito transitarem pelo mercado de câmbio, o que, como visto na resposta ao quesito 4, reduziu os custos da operação. Redução de custos é sempre um objetivo que deve ser buscado por qualquer empresa. Em outras palavras, a empresa optou por utilizar um tipo de operação difundida no mercado financeiro que reduzia os custos, sobretudo tributários, relativamente a outras opções. Para esse tipo de operação, no entanto, não havia operação de câmbio, já que os recursos obtidos no exterior eram internados mediante uma troca de títulos, sem operação de câmbio. Sendo assim, a legislação não prevê mecanismo de registro de empréstimo. Em síntese, a empresa optou por uma estrutura de operação que reduzia custos, mas esse benefício acarretava abrir mão do direito de registro por falta de instrumento normativo adequado.

Na síntese das conclusões ainda volta a assinalar o subscritor do Parecer da Tendências, o ex-Ministro Mailson da Nóbrega:

Em relação à ausência de registro do empréstimo no Banco Central, note-se que não há obrigatoriedade legal de que o empréstimo externo tivesse sido registrado, trata-se de uma faculdade que a empresa não exerceu dado que optou por uma estrutura de empréstimo em que não havia operação de câmbio, não havendo assim previsão legal de instrumento para efetuar o registro.

Também em Parecer da AAF Consultoria de Câmbio, o ex-Chefe do DECAM, Dr. Alcindo Ferreira, respondendo consulta formulada por outra empresa, tece as seguintes considerações sobre as operações realizadas pela consulente, em função da legislação de câmbio:

(i) A (...) realizou determinadas operações que podem ser assim resumidas: com recursos obtidos no exterior, foi lá adquirida a propriedade de títulos soberanos internacionais, emitidos pela Argentina e pelos Estados Unidos; após, a (...) revendeu-os a várias empresas nacionais, em negócios realizados no território nacional, para pagamento no Brasil, em reais. O fisco entendeu ser devido o IOF sobre tais operações por caracterizarem uma operação de câmbio.

(...)
(iii) Operação de câmbio, portanto, não é nada além de um contrato de compra e venda de moeda estrangeira, de tal maneira que, onde houver câmbio, haverá a entrega de moeda estrangeira contra um determinado preço em reais. Inversamente, se não existir a comercialização de moeda estrangeira, com um preço em reais, não haverá câmbio. Por conseqüência, da operação praticada pela (...), não existindo a compra ou a venda de moeda estrangeira, mas sim a compra de títulos soberanos, com posterior venda deles, não há como concluir, com base nas normas cambiais existentes no Brasil, que houve uma operação de câmbio.

(iv) Por outro lado, a operação praticada pela (...), conhecida como "blue chip swap", é bastante comum no mercado, sendo praticada por diversas empresas de grande porte e respeitabilidade. É evidente então que o Banco Central já se deteve sobre o assunto para verificar a correção desse procedimento e a necessidade de algum tipo de controle para sua realização. Assim, podemos concluir que, mesmo tendo competência para sua regulamentar as operações de "blue chip swap", o Banco Central entende que tal operação é aceitável,

dispensando registros ou autorizações. Dessa forma, as operações realizadas pela (...) não causaram efeitos danosos ao País e nada há de escuso ou reprovável nos atos que praticou.

(v) Concluo, então, que é incidir tecnicamente em equívoco afirmar que os atos praticados pela (...) configuram uma operação de câmbio. Seja segundo as regras cambiais vigentes, seja para o Banco Central, ela não se configura como tal.

(...)

(x) Por esses motivos, minha opinião é no sentido de que o negócio praticado pela (...), corriqueiro no mercado e conhecido pelo Banco Central, não configura operação de câmbio (...).

Em conclusão, não tendo a Recorrente optado por operação sujeita ao regime cambial previsto na Circular FIRCE nº 10, inexistia a obrigatoriedade de registro no Banco Central do Brasil.

Muitas são as vantagens decorrentes da natureza desta operação, eis que ao optar por uma estrutura de movimentação de recursos como a adotada pela Recorrente sem operação de câmbio, não incorre no ônus tributário do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) que incidiria sobre operações cambiais. Na época, a alíquota de IOF sobre uma operação de câmbio relativo a empréstimo com prazo médio inferior a três anos era de 5%, conforme Portaria nº 28, de 08/02/1996. A incidência dessa alíquota sobre um empréstimo de US\$ 9,5 milhões implicaria um custo direto adicional de US\$ 475.000,00, ou seja, R\$ 501.125,00 (ao câmbio de R\$ 1,0550/US\$ 1,00 vigente na data).

Em ações fiscais semelhantes, este Conselho e a própria Câmara Superior já tiveram a oportunidade de pronunciar-se sobre a matéria, como se observa dos seguintes julgados:

"IRPJ - EMPRÉSTIMOS DO EXTERIOR EM MOEDA NACIONAL - ALEGAÇÃO DE OPERAÇÕES SIMULADAS E DE PASSIVO IRREAL - INDÍCIOS - IMPROCEDÊNCIA DO FEITO - Provado, no exterior, a movimentação dos recursos aportados pela sócia (mutuante), a circunstância de estes terem ingressado no Brasil em moeda nacional e depositados por cheques ao portador de terceiros, sem registro no BACEN, tendo-se presente a possibilidade de realização das transações da forma em que foram concretizadas, não é razão bastante para presumir-se, sem apoio em demais indícios, de que teria havido receitas mantidas à margem da escrita regular".(Recurso provido.(Ac. 107-04.542, de 11/11/97)

Fundamentando a decisão consignou o Relator:

"A não aceitação da prova (idoneidade) dos empréstimos tomados pela recorrente, nos termos do "relatório" e, conseqüentemente, da decisão, verificou-se em razão dos aportes de recursos terem sido efetivados por cheques de terceiros e, também, porque não teriam sido registrados no BACEN.

Ocorre que, na oportunidade em que os empréstimos foram realizados, não era proibido o uso de cheques ao portador, muito menos a necessidade



do seu registro no BACEN, quando ingressados no Brasil em moeda nacional, como no presente caso se fez.

As operações realizadas pela recorrente e por sua sócia, conquanto possam ser estranhas, por is sós, não permitem afirmar que representam “operações simuladas” e, conseqüentemente, geradores de “passivos irreais”. Pelo contrário, não há duvida de que os recursos ingressaram no patrimônio da recorrente, configurando, portanto, “passivo real”. Dívida em verdade poderia haver, quando muito, quanto ao efetivo supridor dos numerários. A fiscalização deveria, quanto a esse aspecto, ter se aprofundado em seus trabalhos e não simplesmente, em razão dos depósitos terem sido efeitos por cheques de terceiros presumir (sem base legal) que o passivo teria sido irreal.

(...)

Se mais não bastasse, releva notar, ainda, que boa parte dos aportes se verificaram logo após a constituição da sociedade que, como anotados pela recorrente, não teria condições de gerar, em tão pouco tempo, receitas daquela ordem, que ao ver da fiscalização estariam mantidas à margem de sua escrita regular. A fiscalização e a autoridade julgadora, quanto a este fato, nada de relevante disseram”.

A matéria objeto desse julgado, em razão de recurso da Fazenda Nacional, foi reapreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, através do Acórdão nº CSRF/01-02.609, de 15/03/99, confirmou o decidido pela Câmara Recorrida, julgado este que mereceu o de acordo, entre outros, do atual Presidente desta Conselho, o Dr. MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS.

“OMISSÃO DE RECEITA - Aumento de Capital social com investimento estrangeiro sem registro no Banco Central do Brasil. Apuração de IRPJ. A ausência de registro no BACEN, não impede nem anula a prova documental – comprovantes de transferências bancárias – da origem dos recursos, uma vez que o investimento foi feito em reais, sendo irrelevante o fato de o contrato de câmbio ter sido fechado fora do Brasil. Afastamento da presunção legal de omissão de receita e, por conseqüência, da apuração de IRPJ.(Ac. 108-06.507, de 22/05/2001, Relator MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR)

No voto, consigna o ilustre Relator::

“Quanto a essa questão, da ausência de registro do investimento estrangeiro no BACEN, aspecto usado como fundamento para a autuação, assiste razão ao contribuinte, vez que os ingressos ocorreram em moeda corrente nacional, via conta de não residente, sendo irrelevante a ausência do respectivo registro no BACEN e o fato de o contrato de câmbio ter sido fechado fora do país. Também neste caso o Conselho de Contribuintes já teve oportunidade de se manifestar, seguindo abaixo transcrita a respectiva ementa:

“SUPRIMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL FEITOS POR SÓCIOS DO EXTERIOR – (Ex. 82/3) – Não pode prevalecer a tributação a título de suprimentos de origem e ingresso incomprovados, feitos por supridores do exterior, se, em matéria de origem, a ação fiscal limitou-se a questionar o fato de o contrato de

*câmbio não ter sido realizado no Brasil (Ac. 1º CC 103-7.192/86 – CEFIR, ago/90, página 50)”
Desse modo, no presente caso, entendo devidamente comprovada a efetividade das transferências dos recursos.”*

Ad argumentandum, é de assinalar-se que a circunstância de eventual infração à legislação cambial não repercute na esfera tributária, em virtude de uma simples constatação: o registro perante as autoridades cambiais não é condição de validade do contrato de mútuo com entidades internacionais. Sendo assim, a conseqüência de eventual ilegalidade (falta de comunicação às autoridades cambiais) na seria a nulidade do contato, mas outra sanção (multa, etc). Em conseqüência, os efeitos jurídicos desse contrato não podem ser simplesmente desconsiderados, salvo expressa previsão legal, o que não é o caso.e

Por derradeiro é de assinalar-se que a **simulação** em casos como o presente é quase impossível dado o número de entidades financeiras que teriam de ser conluídas, eis que, além da Recorrente e seus acionistas e as empresas adquirentes dos “T-Bills”, também seria indispensável a complacência de grandes instituições financeiras, como o são os Bancos Safra (Bahamas e Brasil), o Credit Lyonnais (Uruguay) S.A.,e o ABN Amro etc.

Portanto, uma vez apreciado o mérito das acusações e comprovada a sua improcedência, notadamente quando foi invocada a ocorrência da simulação, figura tributário-penal que exige prova efetiva de sua ocorrência, é de reconhecer-se a impossibilidade da autuação, em razão da decadência, em face da reiterada jurisprudência desta Câmara e da Colenda CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, transcrevendo-se a título exemplificativo a ementa dos seguintes julgados:

“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.” (Acórdão 101-93.783, Relatora SANDRA MARIA FARONI, in DOU 30/04/2002).

“DECADÊNCIA. A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.” (CSRF/01-03.869, de 16/04/2002).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente da notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto

não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no artigo 106 do CTN)". (Acórdão CSRF/01-03.888, de 17/06/2002).

Nessa linha de raciocínio, sou pelo provimento do recurso voluntário neste item, dado haver-se materializado a decadência.

Finalmente questiona a Fiscalização o fato de a Recorrente haver remetido, por via de conta "CC5", o montante que teria sido pactuado com o Banco Safra Bahamas acrescido de juros e atualização cambial, para a própria empresa, ou seja, efetuou uma mera transferência de disponibilidades, conforme se comprova através de informação do Banco Central do Brasil à Receita Federal, obtida por determinação do Juízo da 4ª Vara da Justiça Federal em Niterói, expedida nos autos do processo nº 99.0207477-4 (fls. 85 a 104 do Anexo II).

Como visto, o próprio Banco Central esclareceu através da supracitada publicação que:

"A rigor, não há nada de errado em o cidadão comum, contribuinte em dia e cumpridor de seus deveres, dispor de suas poupanças como bem quiser, aí compreendendo, inclusive, remessas para o exterior. O verdadeiro problema não é cambial, mas fiscal".

Acrescentando que o agente remetente, ao declinar a razão da finalidade da transferência para o exterior poderá ser para ele mesmo, bem como para o que bem lhe aprouver:

"d) finalidade da transferência, isto é, com que objetivo o agente está mandando o dinheiro dele para fora do País. Se for para ele mesmo, o objetivo é "capitais brasileiros a curto prazo -disponibilidades no exterior". Isto significa que o agente pode querer manter disponibilidades lá fora para usar como e quando bem lhe aprouver. Afinal o recurso é dele e ele já pagou todos os impostos."

Em total concordância com o acima transcrito, o Diretor de Assuntos Internacionais e o Gerente Executivo de Normatização de Câmbio e Capitais Estrangeiros do Banco Central, discordando do alegado pelos assessores da CPI do BANESTADO, esclarecem que a "Circular 2.677 fixa normas para as contas de pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (as chamadas CC 5). Essa Circular diz que apenas no caso de operações destinadas à constituição de disponibilidades no exterior é que devem ser informados o número da conta e o nome do banco".

Que as demais remessas por meio das contas CC 5, podem se destinar, por exemplo, a pagamentos de bens importados ou ao pagamento de serviços realizados aqui dentro por estrangeiros, acrescentando, todavia, que os recursos que caem nessas contas dos remetentes "em determinado momento, no momento seguinte pode ir para qualquer outra conta"

Também, reconhecendo a legalidade de poder remeter dinheiro para o exterior como preconizado no que intitulou de Cartilha editada pelo Banco Central, consigna em artigo publicado no Jornal "Valor", de 21/09/2004, o Editor Cristiano Romero que embora estabelecendo a identificação do remetente, o Banco Central, através da Circular nº 2677, de 1996, flexibilizou as normas da Circular CC 5.

No Parecer da Tendências, respondendo aos quesitos formulados pela Recorrente, no pertinente à remessa dos recursos para quitação dos compromissos assumidos com Banco Safra (Bahamas), em complemento à resposta ao Quesito 7, onde consignara que:

“As normas do Banco Central também admitem e regulamentam as transferências internacionais de reais que complementaram a operação na fase posterior de amortização dos empréstimos, conforme Circular 2.677/96, a qual não estabelece qualquer impedimento para que tais transferências sejam efetuadas, exigindo apenas a identificação das partes e, no caso de valores acima de R\$ 10 mil, a identificação da origem dos recursos.

Quesito 9

Como a Concessionária poderia, após concluída a transação com as T-Bills, quitar o empréstimo obtido no Safra Bahamas, bem como os juros dele decorrentes?

Como o empréstimo não foi registrado, a quitação de juros e amortização somente poderia ser feita mediante transferências internacionais de reais, a título de disponibilidades no exterior, conforme instituído pela Carta Circular nº 5 (CC5), posteriormente substituída pela Circular 2.677/96, que dispõe sobre as transferências internacionais de reais, não havendo qualquer vedação para realização de transferências com a finalidade de efetuar pagamentos de juros e amortizações.

Quesito 10

As transferências internacionais de reais feitas pela Concessionária, sob o título de “disponibilidade no exterior”, remetendo recursos para a quitação de juros e amortização parcial do empréstimo contratado na operação em tela, poderiam ter sido feitas de acordo com as normas vigentes?

A remessa de divisas (juros e amortização de empréstimo) foi feita por intermédio de transferências internacionais de reais, sem violação às normas cambiais. O uso desse instrumento justifica-se pela inexistência de registro da operação original de crédito nos livros do Banco Central, por ter sido conduzida fora do território nacional.

As cartas enviadas pelos Bancos Safra Bahamas e ABN Amro Bank NY Montivedeu Uruguay, comprovando que a Recorrente nunca possuiu contas naqueles estabelecimentos no Exterior, comprova que os depósitos efetuados na conta da instituição de residente no exterior não eram para disponibilidades da Recorrente, mas para imediata transferência para o Banco Safra Bahamas com ordem para transferência dos valores para a conta em nome do Banco Safra National Bank of New York, para pagamentos dos juros e do principal, como previsto nos contratos materializados nas “Guaranted Promissory Notge”.

Quer dizer, no caso dessas transferências internacionais de reais, os valores em reais são depositados em uma conta em nome do Banco Safra Bahamas detida no Banco Safra, S/A, no Brasil. Em seguida, por ordem do Banco Safra Bahamas, esses valores, convertidos em dólares, são depositados em conta em seu nome detida no Safra National Bank. Ou seja, o Banco Safra S/A é depositário do Banco Safra Bahamas e transfere, por ordem, para o exterior sob o título de “disponibilidade no exterior”. O mesmo procedimento foi adotado com o depósito na conta do residente no exterior ABN Amro Bank NY Montivedeu. Trata-se de procedimento usual para transferências internacionais de reais.

Tendo a Fiscalização relegado a apuração da verdade dos fatos, transformaram o registro no BACEN, na **condição jurídica de validade da operação de transferência internacional em reais**, quando ele não é elemento da substância desse ato jurídico, mas mero dever instrumental, de caráter acessório, a ser prestado pela instituição financeira credenciada a operar em câmbio pelo BACEN, responsável pela operação.

Além de essas informações ao BACEN se caracterizarem como meros deveres instrumentais e sem o condão de macular a validade jurídica de uma operação de transferência internacional em moeda nacional (principalmente quando de fato ela ocorreu), **a responsabilidade pela prestação dessas informações ao SISBACEN é expressamente atribuída, pela legislação cambial, às instituições financeiras autorizadas a operar em câmbio no País** que, inclusive, ficam sujeitas a penalidades, caso não o façam ou o executem em desacordo com os ditames legais. É o que dispõe o § 1º do art. 2º da Circular BACEN nº 2.242/92, onde se lê:

“Art. 2º - (...)”

Parágrafo 1º - As transferências internacionais de recursos em cruzeiros, conduzidas consoante o disposto neste artigo, devem ser registradas, diariamente, no SISBACEN, transação PCAM300, opção 8 – transferências interbancárias internacionais – cruzeiros, **pelo banco expedidor da ordem de pagamento, do documento de crédito (Doc – “C”), ou do cheque administrativo, nominativo, não endossável (não a ordem)”**.

Consultorias e Assessorias e Glosa de Despesas – Serviços Prestados por Pessoas Jurídica

Em face do alegado e comprovado na fase recursal, comprovada a vinculação à contrato de prestação de serviços (Doc nº 111), tendo sido anexada a Nota Fiscal de Serviços nº 360, emitida em 03 de março de 1997 – Doc nº 112) e a cópia do cheque de pagamento emitido no valor de R\$ 31.877,67 pois esse é o valor total dos serviços contemplados na nota fiscal nº 360 (Doc. n.º 113 e cópia de extrato de conta corrente – Doc nº 114)

Diante do exposto, evidenciado está que não procede a glosa da referida despesa, pois o serviço em questão está inequivocamente comprovado, excluem-se da tributação as duas parcelas: R\$ 2.400,00, referente à glosa de custos, e R\$ 29.963,12, da glosa de despesas. Observe-se que as glosas também teriam sido atingidos pela decadência.

Encargos de Depreciação e Amortização

No presente caso, a diferença submetida à tributação tinha origem no fato de a fiscalização não haver levado em conta as “Planilhas” de fls. 147 e 148 do Anexo III, que ela própria coligiu aos autos, os quais lhe foram apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal em atendimento ao requerido no item “1”, inciso II-C, da Intimação de 31/10/2000, e ateve-se, exclusivamente, à “Planilha” de fl. 61 do Anexo III.

Em face do ocorrido impõe ratificar a decisão recorrida, que concluiu pela improcedência da exigência.

Serviços não comprovados ou não necessários – Documentos de Empresas Inexistente

Na glosa por DOCUMENTOS INEXISTENTES (Custos e Outras Despesas Operacionais - falta de comprovação da necessidade e Efetiva Prestação de Serviços), são arroladas as seguintes firmas:

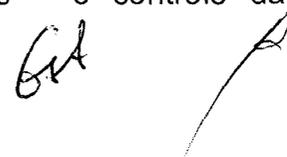
	PRESTADORES	TOTAL GERAL	VALOR MANTIDO	VALOR EXCLUÍDO
	DE SERVIÇOS	TRIBUTADO	NA DECISÃO	NA DECISÃO
1	ACL Consultoria e Assessoria Empresarial	107.531,24	107.531,24	
2	Soalb Consultoria e Montagens Elétricas	8.288,19		8.288,19
3	Livel Conservadora Ltda.	237.226,81	237.226,81	
4	LF Comunicação e Eventos Ltda.	1.031.860,47		1.031.860,47
5	Red Flag Ltda.	16.380,00		16.380,00
6	Semape Ltda - ME	94.575,62		94.575,62
7	Service Quality Consultoria Ltda.	68.736,36		68.736,36
8	Copiadora Estrela Ltda. -ME	112.055,11	112.055,11	
9	Presença Consultoria Empresarial Ltda.	23.355,37	23.355,37	
10	Atmost Alta Tecnologia em Op. e Man.Sistemas.	93.673,31	93.673,31	
11	Rolink Tractores Comércio e Serviços	9.885,00	9.885,00	
12	Account Publicidade e Eventos Ltda.	45.573,06	45.573,06	
13	M.C.F. Asses.Cons.Plan. e Pesquisas	25.155,00	25.155,00	
14	Guilher Luiz Xavier	11.128,00	11.128,00	
	Somas	1.885.423,54	665.582,90	1.219.840,64

Quanto aos valores excluídos, referentes às 5 (cinco) firmas arroladas no demonstrativo acima, nenhum reparo merece a decisão recorrida, dado que a documentação apresentada não deixa qualquer margem de dúvida quanto ao acerto na exclusão dos pertinentes valores.

No que se refere aos valores das demais firmas, entendemos que diversos reparos merece a decisão recorrida.

Com efeito, para a manutenção das exigências a autoridade julgadora recorrida, após transcrever tudo o quanto alegado na autuação, observa que são diversos os aspectos que levaram às exigências fiscais, dentre os quais, o fato de os documentos fiscais conterem apenas descrições genéricas dos serviços prestados, a carência de comprovação quanto à efetiva prestação dos serviços e a não comprovação acerca da necessidade dos referidos serviços para a manutenção das atividades da empresa.

É de conhecimento de todos que as Notas Fiscais de Serviços não se prestam a uma descrição detalhada das atividades desenvolvidas pelo prestador de serviços. Na verdade, para os fins a que esses documentos foram criados – o controle da



arrecadação do Imposto sobre Serviços – é suficiente a indicação da natureza do serviço prestado.

A Coordenação do Sistema de Tributação ao proferir o Parecer Normativo CST nº 10/76, segundo a qual "**A comprovação dessas despesas qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. (...) Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como acessória, admissível ante a razoabilidade e comprovação das principais**" (destaques da transcrição).

Também é certo quanto à comprovação da efetiva prestação serviços, existem diversas atividades que não podem ser comprovadas *a posteriori* porque elas não deixam "marcas" após a sua conclusão. Nesse particular, a atividade de limpeza é exemplo claro de que os vestígios de muitos serviços, após algum tempo, se esvai. Além disso, existem diversos serviços que são realizados à margem de um contrato escrito, que não é – efetivamente – condição necessária para a prestação de um serviço.

Daí porque é plenamente sustentável o entendimento manifestado no Acórdão 101-91.892, onde se declarou que, tratando de questões relativas à omissão de receitas, "*se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, a real existência do passivo, ainda que mediante cópias de cheques, recibos ou notas fiscais, deve o seu montante ser subtraído da incidência tributária*"

A Recorrente, após dizer que os documentos mencionados – notas fiscais, recibos, comprovantes de pagamento, etc. – estão acostados aos autos, para melhor avaliação das alegações fiscais, passa a exemplificar a situação dos principais prestadores contratados pela **Recorrente**, cujas despesas foram contestadas pela fiscalização.

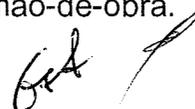
ACL Consultoria e Assessoria Empresarial S/C

Primeiramente, cumpre destacar que o fato de a ACL Consultoria e Assessoria Empresarial S/C não ter sido localizada no mês de março de 1999 não é suficiente para inibir a dedutibilidade de uma despesa referente a um serviço prestado dois anos antes, em 1997. Com efeito, a mudança de endereço de uma empresa é evento absolutamente normal.

Além de uma diligência no antigo endereço nada foi realizado pela fiscalização com o intuito de localizar o referido prestador. Como é natural, a verificação de um fato dessa natureza e gravidade deveria ser comprovada por inúmeras diligências e documentos, sem os quais não se pode ter como válida a afirmação de que o prestador não existe! Esse fato caracteriza a precariedade da acusação fiscal e, por si só, serve para macular a exigência feita a esse título.

De todo modo, pelos contratos de cessão de mão-de-obra firmados entre a **Recorrente** e o referido prestador, este último estava obrigado a fornecer mão-de-obra qualificada para as atividades da **Recorrente**. Segundo a autoridade julgadora, as notas fiscais emitidas pelo prestador seriam genéricas ao mencionar "serviços prestados no mês". Ora, se existe um contrato de prestação de serviços entre as empresas, que outro seria o serviço prestado à **Recorrente**?

A verdade é que, aliadas aos contratos, as notas fiscais emitidas pela ACL Consultoria e Assessoria Empresarial S/C permitem vislumbrar a natureza das atividades prestadas por esta última à **Recorrente**: cessão de mão-de-obra.



Nesse tocante, a **Recorrente** juntou à impugnação diversos demonstrativos relativos aos pagamentos realizados à empresa. Além disso, nos documentos juntados a partir das fls. 110 do Anexo IV ao Auto de Infração, estão demonstradas inúmeras evidências dos serviços prestados à **Recorrente**: controles de ponto, vales-refeição, notas fiscais de serviços, duplicatas de serviços, relação de exames psicotécnicos realizados no mês, demonstrativos de pagamentos, etc. Ocorre que, ao argumento de que "não há evidências acerca de quem elaborou referidos demonstrativos", a autoridade julgadora entendeu que estes documentos seriam imprestáveis. Se esse argumento é procedente, qual seria o documento necessário para comprovar uma cessão de mão-de-obra? Ora, o que espera a autoridade julgadora: que os contribuintes registrem seus documentos em cartório, ou que, como alegado na impugnação, os contribuintes registrem em vídeo suas atividades?

Além disso, não se pode pretender que documentos elaborados no curso das atividades (por exemplo, os registros de ponto) sejam assinado por representantes de ambos os contratantes, como pretende a autoridade julgadora. Esses demonstrativos, que são produzidos pelos particulares segundo suas próprias necessidades, são elaborados, muitas vezes, com um certo grau de informalismo e confiança mútua, razão pela qual a falta de assinaturas não serve como justificativa para que não seja reconhecida a despesa correspondente.

Por fim, ignorando a consistência material contida nos documentos acima referidos, ainda assim a autoridade julgadora menciona que a descrição genérica dos serviços no documento fiscal não permite avaliar a necessidade da despesa para a manutenção das atividades da **Recorrente**. Quanto a isso, é incabível qualquer dúvida acerca da necessidade da mão-de-obra para o desenvolvimento das atividades sociais!

É evidente que a contratação de mão-de-obra é necessária, sem ela, pergunta-se, como seriam realizadas as atividades de conservação, manutenção, atendimento ao público, etc, na Ponte Rio-Niterói?

Em outras palavras, a remuneração pela mão-de-obra é despesa necessária para a atividade produtiva. Pelo exposto, as exigências fiscais formalizadas a esse título merecem ser excluídas.

Entendo, justificável a procedência dessas alegações, por essa razão excluo da exigência a parcela tributada.

Copiadora Estrela Ltda – ME

No caso foi a irregularidade (mudou de endereço) do prestador de serviços junto aos órgãos fazendários, que serviu como fundamento para que fosse glosada a despesa.

Consigna a Recorrente que esse fato – a irregularidade do prestador de serviços – não obsta a dedutibilidade da despesa. Com efeito, como salientado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no julgamento do RESP nº 85.888/SP, não cabe ao adquirente de um serviço arcar com os ônus decorrentes da infração cometida por terceiros, pois cabe à Fazenda "exigir o tributo do contribuinte de fato, autor do desvio, e não do comerciante vendedor, por este não ter meios legais de fiscalizar o comportamento do adquirente do produto."

E, se a despesa está comprovada – e quanto a isto as cópias de cheques, notas fiscais, demonstrativos de medição dos serviços juntados a partir das fls. 187 do Anexo VII não deixa dúvidas – então, desde que necessária, ela pode ser deduzida da base de cálculo do lucro real. A propósito, o serviço contratado pela **Recorrente** é a reprodução de cópias reprográficas ("xerox"), o que, evidentemente, é necessário para o desenvolvimento das atividades da administração de uma empresa.

De todo modo, ao manter a exigência fiscal relativa aos serviços de reprodução reprográfica, a autoridade julgadora salientou que a partir de maio de 1997 esses serviços passaram a ser prestados – e faturados – pela empresa Copiadora Estrela do Oriente Ltda. Nesse particular, a própria autoridade julgadora destaca que essa é uma empresa em situação regular perante o Fisco, que executou e faturou normalmente os serviços à **Recorrente** a partir daquele período. Ocorre que, não obstante a efetividade e necessidade desses serviços, os valores referentes às notas fiscais emitidas pela Copiadora Estrela do Oriente Ltda. (relacionados às fls. 94 e 95 do TVCF) foram glosados pela fiscalização e mantidos pela autoridade julgadora.

Para afastar quaisquer dúvidas acerca da regularidade da Copiadora Estrela do Oriente Ltda., a **Recorrente** junta diversos outros documentos relativos a essa empresa, além daqueles que constam das fls. 837 a 846 do Volume IV, demonstrando sua regularidade perante o Fisco. (Cartão de CNPJ – Doc. n.º 116 e Certidão Negativa de Débitos de Tributos e Contribuições Federais – Doc. n.º 117)

Ora, se existem documentos que comprovam a prestação de serviços por uma empresa regular perante o Fisco, dentre os quais as notas fiscais n.º: 45003 (fls. 206 do Anexo VII), 46185 (fls. 209 do Anexo VII), 46403 (fls. 213 do Anexo VII), 46654 (fls. 217 do Anexo VII), 46904 (fls. 221 do Anexo VII) e 47123 (fls. 225 do Anexo VII) e receptivos boletins de medição elaborados pela **Recorrente**, como então manter a exigência fiscal ? De todo modo, para melhor evidenciar a efetividade das despesas, a **Recorrente** também junta, apenas exemplificativamente, os comprovantes de pagamento desses serviços: (notas fiscais, boletins de medição, cópia cheques e duplicatas – Docs. n.º 118 a 135)

O único argumento utilizado pela autoridade julgadora é o fato de não existir um contrato escrito entre a **Recorrente** e a Copiadora Estrela do Oriente Ltda. Nesse aspecto, cabe destacar que a lei civil não exige que os contratos de prestação de serviços sejam reduzidos a termo, vale dizer, a forma desses contratos é não-solene, não depende de nenhuma formalidade.

Finalmente, se todos os documentos emitidos pela Copiadora Estrela Ltda. foram emitidas até maio de 1997, a glosa foi atingida pela decadência.

Nesse caso, as razões apresentadas, dada a natureza dos serviços também merecem prosperar.

Presença Consultoria Empresarial Ltda

No tocante aos serviços prestados pela Presença Consultoria Empresarial Ltda., a autoridade julgadora argumenta que os documentos que serviram para a dedução da despesa discriminariam a cobrança de serviços de "consultoria no mês de", mas sem especificação detalhada de quais serviços teriam sido efetivamente prestados, exceção feita a três documentos em que haveria a detalhamento no tocante a "acompanhamento do projeto de multiplicadores" e "ISO 9000"

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

De acordo com o seu contrato social (fls. 849/863 do Volume IV), essa sociedade tem como objeto a prestação de serviços de consultoria, especialmente na área de planejamento organizacional, implementação de sistemas de qualidade, capacitação de recursos humanos, recrutamento e seleção de pessoal (Cláusula Segunda – Objeto). (Contrato social de Presença Consultoria Empresarial Ltda. – Doc. n.º 136)

Os documentos acostados aos autos, especificamente às fls. 141/162 do Anexo VII abrangem diversas notas fiscais emitidas pelo referido prestador, além dos cheques que foram utilizados para o pagamento dos serviços.

Se o prestador é uma empresa de consultoria de planejamento organizacional, que outro serviço poderia ela prestar.

Assinale-se que a exigência foi integralmente mantida, embora em duas notas fiscais sejam pormenorizadas as atividades, a saber, as notas fiscais nº 025 e 026, nas quais estão indicadas, precisamente, qual o projeto desenvolvido pelo prestador? (Notas fiscais nº 25 e 26 – Docs. Nº 137 e 138)

Entendendo que também no caso desta firma, deve ser excluída a exigência.

Level Conservadora Ltda.

No que pertine aos serviços prestados pela Level Conservadora Ltda., a autoridade julgadora manteve a autuação ao argumento de que o contrato juntado aos autos teria sido firmado em 15 de maio de 1998 enquanto que a **Recorrente** incorreu nas despesas contestadas durante o ano-calendário de 1997.

Ocorre que desde o mês de janeiro de 1997 a **Recorrente** e a Level Conservadora Ltda. já haviam firmado um contrato de prestação de serviços. (Contrato de Prestação de Serviços datado de 1º de Janeiro de 1997 – Doc. n.º 139)

O contrato firmado entre as empresas tinha por objeto a prestação de serviços de limpeza e conservação no estabelecimento da **Recorrente** mediante a locação de mão-de-obra, o que é uma espécie de negócio comum entre empresas. O preço a ser pago pelos referidos serviços estavam previstos no anexo I ao contrato. Para conferir maior materialidade aos serviços, a **Recorrente** apresenta as cópias das notas fiscais emitidas pelo prestador, na qual poderá ser constatada a natureza dos valores por ele cobrados (locação de mão-de-obra, horas-extras e vale alimentação), os quais estão suportados por demonstrativos analíticos, elaborados pela própria Level, nos quais é possível verificar o preço atribuído ao trabalho de cada funcionário, de acordo com cada uma das verbas acima referidas. O pagamento desses valores ao prestador está suportado por cópias dos cheques emitidos para o pagamento. (notas fiscais, demonstrativos analíticos e cheques – Docs. n.º 140 a 176)

Para auxiliar a análise das notas fiscais e demonstrativos, a **Recorrente** junto aos autos, a título exemplificativo algumas dessas planilhas, nas quais se evidencia a composição dos valores cobrados pela Level.

Assiste razão à Apelante, quando declara que, o *decisum* menciona que a juntada de Guias de Recolhimento da Previdência Social não serviria para infirmar a suposta irregularidade fiscal dessa empresa, exceto no que tange à própria Previdência Social. Sem questionar o argumento adotado pela fiscalização, as GRPS são elementos contundentes na prova de existência desse prestador, especialmente quando confrontadas com os demonstrativos *retro* mencionados. Isto porque, nas GRPS são mencionados os nomes de diversos funcionários da Level, nomes esses que também estão mencionados nos referidos demonstrativos, tendo em vista que esses funcionários prestavam serviços nos estabelecimentos da **Recorrente**. Todos eles

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

trabalhavam para a Level e prestavam seus serviços nas dependências da **Recorrente!** (GRPS de maio/97 – Doc. nº 177 a 180)

A fiscalização conclui que a referida empresa seria uma empresa irregular pois, segundo informações obtidas em diligência o referido prestador “jamais” teria se instalado no local indicado nos cadastros da Receita Federal. Todavia, oponde-se à prova testemunhal, existe um contrato de locação do imóvel diligenciado, assinado em 01º de novembro de 1995, com prazo de locação até 31 de outubro de 1997. E r também o cartão de inscrição municipal

Diante de todas as evidências, não há como negar a efetividade da despesa incorrida pela **Recorrente** com o pagamento dos serviços prestados pelos funcionários da Level. A exigência fiscal, nesse tocante, portanto, merece ser cancelada.

Account Publicidade e Eventos Ltda.

A Account Publicidade e Eventos Ltda. é uma empresa que desenvolve serviços de agenciamento de propaganda e marketing. Nesse sentido, para fundamentar a manutenção das exigências fiscais relativas às despesas incorridas com os serviços que lhe foram prestados, a autoridade julgadora argumenta que as NFFS nº 1411 e 1436 (fls. 67/68 do Anexo V), em vez de identificar a natureza dos serviços, reportar-se-iam à “Proposta nº 1010/96” e ao “Contrato nº 1315/97”, respectivamente.

Com o recurso foi acostado aos autos Proposta nº 1010/96 e a Contrato nº 1315/97 – Docs. N.º 181 e 182), evidenciando a efetiva natureza dos serviços prestados.

Daí porque a exigência fiscal nesse tocante merece ser cancelada.

Demais Prestadores

Em relação aos demais prestadores de serviços relacionados nesse item da autuação e respectiva decisão recorrida, declara a Recorrente que o que precisa estar presente é que é absolutamente normal no dia-a-dia de qualquer sociedade (quanto mais uma sociedade que é uma prestadora de serviços) a contratação de diversos serviços para as mais diversas atividades a que se propõem, a exemplo de consultoria geral, publicidade, pintura, planejamento, pesquisa, reparos e consertos, seminários sobre aspectos específicos da área, informática, dentre tantos outros que aqui se poderiam relacionar. Tais serviços são contratados pelos mais diversos departamentos da sociedade e se prestam a manter intactas a continuidade e o bom andamento das suas operações.

Muitos desses serviços, é óbvio, não implicam contratação expressa, mas meramente tácita, através das quais contratado e contratante combinam o preço, o serviço é prestado e dado como satisfatório e a contraprestação pecuniária é paga, mediante a apresentação do documento fiscal pertinente.

O mesmo vale para o cidadão comum; para ilustrar tem-se que, quando uma pessoa física vai a um médico e paga a consulta, via de regra apenas solicita o recibo de pagamento, no qual – no mais das vezes – é observado no campo próprio “serviços médicos”, sem qualquer discriminação quanto à especialidade do médico, os exames por ele realizados e a comprovação da necessidade (ou não) da consulta. Nem por isso a despesa não se realizou e não era necessária à continuidade da vida.

E é justamente nessa mesma categoria que se enquadram as demais prestações de serviços contratadas pela **Recorrente** – situações diversas do cotidiano da sociedade que provocaram a contratação – às vezes até mesmo ocasional – de

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

prestadores específicos para serviços necessários ao dia a dia, cujos valores, isoladamente examinados, não são materiais ou relevantes o suficiente para a adoção de outras providências (jurídicas, legais ou societárias) que não a verificação do serviço e a obtenção da respectiva nota fiscal. Tomem-se como exemplo os serviços prestados por Guilherme Luiz Xavier, objeto de análise por parte da decisão recorrida às fls. 1526, o argumento utilizado para a manutenção da glosa da despesa é a ausência de um contrato assinado!

Qual é o fundamento legal que exige um contrato assinado para a dedutibilidade da despesa? É necessário, sempre, o documento fiscal: a nota fiscal, o recibo de pagamento de autônomo, etc; esses documentos não podem ser menosprezados pela fiscalização tal como procedeu a autoridade julgadora.

Afinal, que vantagens teria a sociedade em remunerar serviços que não lhe foram prestados ou que não satisfizeram o objeto para o qual foram contratados? Nenhum, obviamente.

Por essas razões que, embora não satisfeito o formalismo aplicado pela fiscalização e as autoridades julgadoras (aspecto já longamente abordado no presente Recurso), reafirma-se que os serviços foram efetivamente prestados e que os documentos fiscais que lhe deram origem foram devidamente apresentados.

Confira-se, nesse sentido, o bom senso demonstrado em alguns exemplos de jurisprudência do próprio Conselho de Contribuintes:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Ao fisco, em princípio, cabe fundamentar a pretensão tributária, ou seja, dizer o porquê do seu convencimento quando afirma que uma despesa é indedutível, desnecessária, anormal. Alegar apenas que a prestação de um serviço não foi comprovada carece, no mínimo, de consistência, até porque o serviço é um bem imaterial e ele em si, o serviço, é insuscetível de comprovação (Ac. 1º CC 107-206/93 – DO 07/01/97). No mesmo sentido, confira-se idêntico teor no Ac. 1º CC 107-445/03 – DO 02/01/97 (DESPESAS NÃO COMPROVADAS).

PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Na comprovação dos gastos com prestação de serviços, é de se levar em conta a complexidade das atividades empresariais, devendo o fisco aprofundar a investigação para melhor avaliação e comprovação, quer da efetividade, quer da necessidade das despesas (Ac. 1º CC 101-88548/95 – DO 13/02/96)

Diante desses argumentos, a Recorrente solicita o cancelamento da exigência.

Analisando-se os demais prestadores a que se refere englobadamente temos que, no que se refere a

1) Atomst Alta Tecnologia Sistemas de Transportes S/C Ltda., CNPJ 62.449.392/0001-28 em Serviços por Pessoa Jurídica, foi efetuada glosa do valor de duas notas fiscais de sua emissão, cujas cópias reprográficas coligidas aos autos pela fiscalização constam às fls. 173/178 do Anexo VII dos autos.

Nas notas fiscais de prestação de serviços de nºs 108 e 114 de 23/01/1997 e 28/02/1997, respectivamente, verifica-se que na discriminação dos serviços consta “Referente a medição do período de 25 de dezembro a 24 de janeiro de 1997” e

"Referente a medição do período de 25 de janeiro a 24 de fevereiro de 1997". Na impugnação a Recorrente juntou cópia de proposta e de contrato de prestação de serviços (Fls. 883/934 do Volume IV), Revisão 02 – Junho/1995", contendo o escopo dos serviços, cronograma de atividades e custo e forma de pagamento

A decisão recorrida manteve a exigência sob o fundamento de que não havia nexos entre esses documentos e as Notas Fiscais, dado que nas cláusulas Sexta e Sétima do contrato de prestação de serviços apresentado, o valor dos serviços de que ele trata, foi convencionado em R\$ 734.927,57 (...), a serem pagos em 07 (sete) parcelas mensais e consecutivas, todas vencíveis no ano de 1995.

Como se verifica, trata-se de pessoa jurídica altamente qualificada, a ponto de já haver prestado serviços à Recorrente em valores expressivos, ou seja, mais de 7 (sete vezes) a atual glosa, o que se apresenta justificável para a dispensa de contrato de prestação de serviços. Documento não exigido por lei.

Além do mais a Fiscalização não questionou o efetivo pagamento.

Por essas razões, excluo da exigência os valores objeto das referidas notas fiscais.

2) Rolink Tractors Comércio e Serviços Ltda., no caso da glosa do montante desta empresa não foram acostados aos autos as Notas Fiscais que comporiam o montante glosado de R\$ 9.885,00, encontrando-se nos autos apenas uma Nota Fiscal, emitida em 10/01/1997, no valor de R\$ 3.500,00, cuja cópia juntada aos autos pela Fiscalização se encontra às fls. 181 do anexo VII.

Entende que, realmente, a Recorrente não acostou aos autos os documentos pertinentes ao valor glosado, nem se esforçou por demonstrar o seu direito.

Como se verifica no TVCF às fls. 93, o montante das despesas lançadas até 30/07/97 é de R\$ 3.500,00, sendo alcançada pela decadência.

Por essas razões, proponho a manutenção da glosa de R\$ 6.385,00

3) M.C.F. Assessoria, Consultoria, Planejamento e Pesquisas Sociedade Civil Ltda. Foi efetuada glosa da apropriação, a título de Despesas com Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de onze notas fiscais de emissão da MCF Ltda., CNPJ 31.610.231/0001-40, cujas cópias reprográficas coligidas aos autos pela fiscalização constam às fls. 132/156 do Anexo V dos autos.

Nas referidas notas fiscais de prestação de serviços, verifica-se que na discriminação dos serviços consta apenas a expressão "Serviços Prestados". Não há qualquer evidência acerca do que foi medido, e a que instrumento formal de avença tal cobrança estaria vinculada.

Tanto na impugnação, como no Recurso a autuada não fez a menor referência a esta firma, desconhecendo-se a natureza dos serviços prestados.

Como se verifica no TVCF às fls. 88, o montante das despesas lançadas até 30/07/97 atinge R\$ 14.735,00, sendo alcançada pela decadência.

Em face disso, proponho a manutenção da glosa de R\$ 10.420,00.

4) Guilherme Luiz Xavier. Foi efetuada glosa da apropriação, a título de Despesas com Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de cinco notas fiscais de emissão da firma Guilherme Luiz Xavier, CNPJ 01.504.389/0001-75, cujas cópias reprográficas coligidas aos autos pela fiscalização constam às fls. 163/172 do Anexo VII dos autos.

No exame das referidas notas fiscais de prestação de serviços, verifica-se que na discriminação dos serviços consta apenas a expressão "Consultoria ISO 9002".

Segundo está expresso no item 6.7.2 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal essa seria mais uma firma que, segundo informado pela fiscalização, não teriam sido localizadas quando realizadas as diligências fiscais nos endereços constantes dos documentos fiscais que teriam sido emitidos por essas empresas, ou seja, a fiscalização alega que não foi constatada a existência física das citadas empresas, o que caracterizaria a *"incapacidade operacional para a prestação dos serviços"*.

Todavia, verifica-se que os serviços tomados pela **Recorrente** – que deram origem às despesas por ela computadas em sua apuração – foram prestados durante o ano-calendário de 1997, enquanto que as diligências foram realizadas no segundo semestre de 2001, isto é, quatro anos após.

No caso desta pessoa jurídica observa-se ainda que a decisão recorrida às fls. 1539 ao analisar a natureza das despesas referentes a prestação de serviços por Guilherme Luiz Xavier referente à certificação de um sistema de qualidade em conformidade com as normas ISSO 9002, entendeu que tais despesas deveriam ser imobilizadas.

Deste modo, observa-se que os valores glosados, efetivamente são condizentes com a especialidade da prestadora de serviços e não se trata de pessoa jurídica desconhecida, estando devidamente também comprovado o pagamento dos referidos serviços.

Portanto, é de excluir da exigência o valor glosado, pois também a natureza do serviço prestado é evidente, sendo fácil de perceber a utilidade e necessidade.

Falta de comprovação da necessidade e efetividade da prestação dos serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro dos principais acionistas da empresa.

Development Fee – "Sponsor's Fee".

Nesse subitem do auto de infração consta que foi efetuada glosa da importância de R\$ 474.161,64 (fl. 66 do Volume I), importância esta que a contribuinte apropriou, indevidamente, em contas de despesas operacionais no ano-calendário de 1997.

Recordando os principais pontos da decisão recorrida para a manutenção das exigências, ali se declara que a fiscalização concluiu que: "Efetivamente, não restam comprovados que os serviços pagos aos sócios, na importância de R\$ 474.161,64 a título de outras despesas operacionais com base em 1% da Receita

do pedágio, foram realizados ou executados, caracterizando mera liberalidade, sendo indedutíveis na determinação do lucro real, referentes aos valores e períodos abaixo indicados”:

Esse montante foi dividido entre as duas construtoras acionistas da recorrente e pagas mensalmente.

A discussão cinge-se ao ajuizamento da fiscalização da falta de comprovação da necessidade, usualidade e efetividade da prestação dos serviços de “apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro” que foram pagos aos prestadores Construtora Andrade Gutierrez S/A e Camargo Corrêa S/A.

Tendo em conta que os aludidos prestadores são os dois principais acionistas, a fiscalização reputou a documentação apresentada carente de comprovação quanto à efetividade da prestação, quanto à utilidade e sobretudo quanto à sua necessidade para a manutenção de sua atividade operacional precípua que é a operação da Ponte Rio-Niterói.

Pois bem, desprovidos que estão de quaisquer elementos de comprovação, os argumentos de defesa da defendente não passam de meras conjecturas. Ora, a teor do art. 242 de parágrafos do RIR de 1994, os requisitos de admissibilidade da dedução de uma despesa não cogitam de ela estar circunscrita a um percentual (no caso de 1% da receita total do pedágio), que deve ser paga ao prestador independentemente, quer da prestação efetiva em qualquer quantidade; quer da falta de prestação efetiva; quer da prestação efetiva em maior intensidade seja de horas de trabalho, seja de complexidade. De fato, uma despesa operacional qualquer (no caso prestação de serviços), até pode, individualmente, ultrapassar 1% (um por cento) ou qualquer outro percentual da receita, ou até mesmo ultrapassá-la.

Isso porque, para ser dedutível, o serviço deverá ter sido efetivamente prestado, ser especificado, medido, e precipuamente, ser usual, útil e necessário, tal como requer o já transcrito art. 242 do RIR de 1994.

No entanto, basta compulsar os documentos de fls. 228/247 do Anexo VII e 02/16 do Anexo VIII, para verificar que as notas fiscais emitidas pela Camargo Corrêa e pela Andrade Gutierrez, respectivamente, discriminam apenas “Serviços prestados – Medição nº ...”, e que a “Planilha de Medição” anexa, embora especifique se tratar de “prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro” não é propriamente uma medição de serviços prestados, mas tão somente o ato que formaliza a aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre a receita do pedágio, que vem a ser a “Base de Cálculo dos Serviços”. Em suma, se houve ou não a efetiva prestação dos serviços é irrelevante, pois eles serão cobrados à razão de um por cento desde que exista receita.

A natureza do gasto a título de “sponsor fee” é de mera remuneração, de uma taxa auferida pelo patrocinador/investidor, calculada com base em percentual da receita, que independe da efetiva contraprestação de quaisquer serviços.

Apreciando a documentação acostada aos autos pela Recorrente, verifica-se às fls. 1280/1389 do Volume V, se tratar do “Dossiê Relativo ao Projeto Mediana Móvel”, projeto esse que tem por objetivo a implantação de um novo modelo

operacional para a Ponte Rio-Niterói, ampliando a capacidade viária da Ponte conforme o sentido de maior movimentação do fluxo de tráfego”.

Acurada análise dos documentos acostados com o aditamento, quais sejam Ofícios; Atas de Reunião com o DNER; Deliberações; Análises de Proposta; Concepção Básica do projeto; Fotos; Ofícios de terceiros; Análise de Viabilidade de Implantação e Operação da Mediana Móvel; Programação dos Testes; Resultados dos Testes; Recortes de matérias jornalísticas etc., não propicia estabelecer nenhum liame entre a evolução do aludido projeto da mediana móvel com presumida prestação efetiva de serviços por parte do corpo técnico das pessoas jurídicas controladoras.

Aliás, ao contrário, nas últimas referências atinentes a responsáveis pela evolução, desenvolvimento e implementação do projeto da mediana móvel, infere-se do dossiê que foram técnicos da “PONTE S/A”, somente eles, que efetuaram visita técnica ao exterior para observar pontes em que o sistema Mediana Móvel era utilizado em outros países (vide item “3 – Experiência Internacional” da “Concepção Básica do Projeto Mediana Móvel”, às fls. 1294 e 1337 do Volume V). Infere-se também do item “6 – Coordenação para Implantação do Evento” da “Programação dos Testes – Maio/97”, que participaram pessoas, da Ponte S/A, da Lightech e da CAVO, sem referência a pessoas da Andrade Gutierrez e da Camargo Corrêa.

Nesse contexto, tendo em vista que não há nos autos nem foram ofertadas com a impugnação para corroborar as razões de discordâncias apresentadas, quaisquer elementos e evidências de que os serviços foram prestados pelas pessoas jurídicas controladoras, muito menos de que são necessários à manutenção da fonte produtora das receitas, nem de que são usuais ou normais para a operação da concessão da Ponte Rio-Niterói, deve ser mantida incólume a exigência em relação à presente matéria.

Como também visto quando do relato dos fatos, sustenta a Recorrente que a fiscalização entendeu que a autuada não teria comprovado a necessidade e efetividade dos serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro prestado pela Construtora Andrade Gutierrez S/A e a Construtora Camargo Corrêa S/A., empresas de notórios conhecimento e experiência na construção civil pesada e, inclusive, na administração de Rodovias concedidas pelo Poder Público. Essas empresas, cumpre confirmar, fazem parte do quadro societário da **Recorrente**.

Nesse sentido, a autoridade julgadora resume a controvérsia afirmando que a dedutibilidade de uma despesa *“está condicionada a que a tomadora dos serviços comprove, com documentação hábil e idônea, a efetividade da prestação, a usualidade e a necessidade de tal serviço para a consecução do objetivo social da empresa.”* (fls. 1529).

Por ocasião do aditamento à impugnação foram juntados aos autos cópias de diversos documentos relativos aos projetos desenvolvidos pelos prestadores de serviços contratados pela **Recorrente**, notadamente, o dossiê de fls. 1280-1389 do Volume V, relativo a um novo projeto de operação para a Ponte Rio-Niterói, (confira-se, para ilustração, as informações constantes de: <http://www.ponte.com.br/projetos.htm>).

A concepção do projeto da Mediana Móvel apenas foi possível graças à experiência acumulada pelas empresas que compõem o controle da **Recorrente**. Está, portanto, comprovada a materialidade de um dos muitos projetos desenvolvidos em

conjunto com as referidas empresas. Seu corpo de técnicos, conseqüentemente, é treinado e experiente nas mais diversas atividades da construção civil, especialmente aquelas de caráter público.

Ademais, não se pode olvidar que a **Recorrente** estava em seus primeiros anos de concessão, os mais complexos a serem ultrapassados, em razão da precariedade com que as vias eram anteriormente administradas (a até por isso foram privatizadas). Nessas condições, fazia-se mais que necessária a prestação contínua de serviços por profissionais qualificados em engenharia civil de grande porte e, sob essa ótica, o apoio rotineiro dos profissionais do corpo das acionistas tornava-se quase que imprescindível.

Obviamente, se a Ponte Rio-Niterói tivesse que contratar terceiros para a execução dos serviços que lhe foram prestados rotineiramente, em algumas situações, e especificamente, em outras (como é o caso do Sistema Mediana Móvel), pelos técnicos que pertencem ao corpo de suas acionistas, fatalmente teria que despende quantias muito maiores que aquelas cobradas para a assessoria e execução dos serviços, além de não necessariamente poder contar com a mesma qualidade e presteza. Aliás, nesse particular, registre-se que – ao contrário do que concluíram as autoridades julgadoras – é óbvio que as Construtoras não são mencionadas no projeto, já que a sua condutora é a **Recorrente** (Ponte Rio-Niterói); as Construtoras foram contratadas para prestar serviços à **Recorrente** no que se referia a esse Sistema, não fazendo parte dele diretamente.

Ademais, registre-se, os trabalhos de apoio, consultoria e assistência eram praticamente diários nos primeiros tempos da concessão, em vista do volume de obras e reparos que tinham que ser realizados, muitos deles por obrigação contratual prevista no próprio Contrato de Concessão.

Se a fiscalização – como alega – não tem conhecimento da natureza das atividades desenvolvidas pelos prestadores de serviço contratados pela **Recorrente**, como poderia ela sustentar que a **Recorrente** possui profissionais especializados nessas mesmas atividades?

Ora (i) se as despesas incorridas com o pagamento dos salários dos empregados responsáveis pela condução desses trabalhos é necessária, normal e usual para sua atividade, quando tais empregados são diretamente contratados pela **Recorrente**, pela mesma razão (ii) as despesas incorridas com a prestação de serviços nas mesmas atividades, desenvolvida por terceiros –ou seja, por profissionais empregados em empresas de notório conhecimento e experiência no ramo de atividade explorado pela **Recorrente**, como é o caso da Construtora Camargo Corrêa S/A e da Construtora Andrade Gutierrez S/A, também devem ser tidas como necessárias, normais e usuais para sua atividade.

Aliás, quando a questão é observada sob outra ótica – a das Construtoras – é sempre preciso lembrar que seus profissionais são remunerados e que essa remuneração constitui custo ou despesa na condução das atividades sociais. Quando esses profissionais dedicam-se à prestação de serviços a outras empresas (a **Recorrente**, na situação sob análise), em nome das Construtoras, e tal serviço não é remunerado, os custos com sua remuneração seria de plano considerado indedutível na apuração do resultado tributável. A cobrança desses serviços, conseqüentemente, está em absoluta consonância com o resultado decorrente dos trabalhos por eles realizados.

Outra questão relevante diz respeito ao fato da **Recorrente** e da contratada terem profissionais com a mesma especialização. Sob essa ótica, o que faz claramente transparecer é um esperado desconhecimento técnico das diversas especializações possíveis, por exemplo, na área de engenharia civil (calculista, construção, projetos,

segurança, segurança de tráfego, sondagem, fundações, desenhos, fachadas, instalações elétricas, instalações hidráulicas, estrutura, portos, canais, dentre outros tantos). Ou seja, o fato da Recorrente empregar engenheiros e o fato das Construtoras elegerem engenheiros do seu corpo de profissionais para prestar serviços à Recorrente não significa que ambos tenham a mesma qualificação e capacitação técnica e profissional. E, apenas para fazer um paralelo simples, seria o mesmo que entender que um só advogado está absolutamente apto e preparado para cuidar adequadamente das mais diversas áreas do direito brasileiro (família, crime, direito econômico, falência, dentre tantas outras).

E mais, não se esqueça que em grandes grupos internacionais, é absolutamente comum a cobrança de valores, por parte das controladoras estrangeiras, como decorrência dos chamados contratos de assistência técnica e administrativa, firmados muitas vezes com base em determinado percentual de receita. Isso nada mais significa que arcar (justificadamente, repise-se) com um custo por ter à disposição (e utilizar rotineiramente) um grupo de técnicos experientes do corpo de funcionários das empresas acionistas/quotistas, devidamente treinado para opinar sobre a adequada condução das atividades empresariais, especialmente no primeiros anos de funcionamento da sociedade.

Com efeito, a própria legislação fiscal contém regra específica nesse sentido, abaixo transcrita:

“Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a títulos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos:

,(...)

*Parágrafo 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional.” (Regulamento do Imposto de Renda/99 - RIR/94 - art. 293 e parágrafo 1º – grifos da **Recorrente**)*

Realmente, trata-se de tema de difícil decisão e cada caso tem suas peculiaridades. No caso, ao ver deste Relator, preponderam no caso:

- 1) O fato de que as percipientes dos valores glosados (1.a) são duas pessoas jurídicas, com contabilidade, o que implica dizer que a despesa da Recorrente é receita das mencionadas pessoas jurídicas: (1.b) as mesmas pessoas jurídicas são praticamente as únicas acionistas da Recorrente, portanto seria tirar de um bolso para colocar em outro.
- 2) Não resta a menor dúvida de que as percipientes são empresas detentoras de reconhecida capacidade e especialização, tendo ambas um quadro de especialistas em diversas áreas de que a fiscalizada carece, notadamente nos primeiros anos da implantação de suas atividades.
- 3) A remuneração que foi atribuída às duas empreiteiras para que coloquem seus técnicos à disposição da Recorrente e relativamente

modesta e não ficou provado o pagamento de quaisquer outras despesas pela assistência quer das referidas acionistas, quer dos técnicos.

- 4) Não resta dúvida ser difícil comprovação o período que os técnicos destas acionistas foram colocados à disposição da Recorrente, sendo certo que muitos casos se presume ser indispensável, e, evidentemente a remuneração correu por conta das referidas empreiteiras.
- 5) As legislações, como visto da transcrição dos dispositivos invocados pela Recorrente, autorizam a dedutibilidade de valores pela simples existência de dispor de tecnologia das contratadas.
- 6) Observa-se ainda que, em face das glosas decorrem de pagamentos efetuados mensalmente a partir de abril de 1997 e, como o Auto de Infração somente foi cientificado ao contribuinte 25/09/2002, uma boa parte das glosas também teria sido atingido pela decadência.
- 7) Finalmente, a jurisprudência, efetivamente tem sido compreensiva com esse tipo de despesa, como se verifica dos seguintes julgados:

"Não implica afronta ao disposto nos artigos 232 e 242 do RIR/94 a simples estipulação de preço com base em percentual do faturamento nos contratos de prestação de serviços celebrados com empresas sócias quotistas, quando os serviços são essenciais à atividade da tomadora (...)" (Acórdão 101-93107, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni).

"Legítima a dedutibilidade de gastos pertinentes ao custeio da manutenção de frota de veículos mediante estipulação de preço que considera percentual de faturamento na contratação de prestação de serviços entre empresas interligadas, mormente quando imprescindíveis à operacionalização de suas atividades (...)" (Acórdão 108-07213, Rel. Conselheiro Luiz Alberto Cava Macieira).

"DESPESAS OPERACIONAIS – Caracterizam-se como despesas operacionais dedutíveis os valores pagos pela controlada à controladora a título de utilização de sua estrutura física, recursos humanos e materiais" (Acórdão 101-93720, Rel. Conselheira Sandra Maria Faroni)

Em face do exposto, proponho a reforma da decisão recorrida, propondo o restabelecimento da dedutibilidade dos valores glosados.

006. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA.

Glosa de Outros Custos e de Outras Despesas Operacionais classificáveis no Diferido.

No item 6.8. do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal, às fls. 97/108 do Volume I, sob o título de "Dedução Indevida de Custos e Despesas Operacionais Classificáveis no Ativo Diferido", a fiscalização arrola todos os desembolsos que, a seu ver deveriam ser imobilizados, dizendo:

“O contribuinte foi intimado e reintimado, conforme Termo de Constatação de 25/06/2001 (fls. 56 do Anexo III), a apresentar a documentação comprobatória de Outros Custos e Outras Despesas Operacionais apropriados no ano-calendário de 1997”.

“Analisando-se os documentos apresentados (fls. 17 a 246 do Anexo VIII, fls. 02 a 110 do Anexo XIX), verificou-se dentre eles que alguns se referem a gastos que, por sua natureza, deveriam ser classificados no Ativo Diferido e amortizados pelo prazo de até 10 (dez) anos, conforme dispõe a Lei nº 6.404/76 (arts. 178, 179 e 183 da Lei nº 6.404/76, e o RIR de 1994 (arts. 220 e 244)”.

“Em suma, são gastos relacionados a diversos investimentos efetuados na ponte objeto de concessão, relativos a consultoria de plano de implantação de informatização da manutenção, prestação de serviços com objetivo de capacitar a área operacional com recursos adequados ao correto desempenho das atividades fins da Ponte S/A, remanejamento de garagem, consultoria ISO 9002, consultoria GQT, consultoria ISO 9000, consultoria para desenvolvimento do planejamento e projeto executivo de engenharia para as obras de recuperação da ponte Rio-Niterói, gerenciamento, planejamento e controle, análise de licenciamento, fiscalização, implantação do sistema de arrecadação de pedágio e controle de tráfego, Serviços de desenvolvimento e implantação de um sistema informatizado de manutenção e sistema de controle de ocorrências, consultoria técnica de planejamento das atividades de concessão da Ponte, consultoria de pavimentação e fotoaérea, todos relacionados e incorporados à ponte objeto da concessão, devido não só a sua natureza, como também às condições estipuladas no contrato de concessão da ponte”.

“Pelo exposto, e considerando a natureza dos gastos (investimentos) realizados na ponte, bem como o período em que estes contribuirão para a formação do lucro de diversos exercícios, considerando ainda que o contrato, além de condicionar a exploração comercial da ponte à execução de tais obras e serviços, contém cláusulas determinando que todos os bens, direitos e privilégios decorrentes da concessão revertam ao poder concedente na extinção do contrato, mediante pagamento, pelo poder concedente ao contribuinte dos investimentos vinculados à ponte, conforme cláusula 98, conclui-se, então, que os gastos realizados na Ponte Rio-Niterói contabilizados diretamente como Outros Custos e Outras Despesas Operacionais, referentes aos valores e períodos abaixo indicados, devem ser classificados no ativo diferido, onde devem ser amortizados pelo prazo de até dez anos, em virtude de sua natureza e do período em que serão usufruídos seus benefícios”.

Os valores de Custos ou Despesas Operacionais que a Fiscalização arrolou como BENS DE NATUREZA PERMANENTE constam do seguinte quadro:

Demonstrativo analítico, por nome de fornecedor e por natureza da apropriação contábil de valores de documentos (Notas Fiscais, RPA, Medições etc.), individualmente pela fiscalização (fls. 99/103) do “TVF”

	OUTROS CUSTOS		Outras Desp.	Operacionais	
	Consultoria e	Empreitei-	Prestadoras	Prestação	Prestação de

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
 Acórdão nº. : 101-95.122

Fornecedor	Assessoria	ras	serviços	por "PF"sem Vínculo	Serviços por "PJ"
Odécio Eduardo de Oliveira	21.916,31				
Carlos A. Schultz	36.000,00				
Cia. Auxiliar Viação e Obras		379.548,01			
Construtora York			38.848,52		
Stefanini			9.274,18		
A. N. Aragão Estruturas Metálicas			10.500,00		
Guilherme Luís Xavier				9.015,37	
João Luís Brancoli Ouvires				6.000,00	
Ana Beatriz Gomes de M. Moraes				22.330,00	
Raul Oscar Rauter				39.509,50	
Projconsult Eng. E Projetos Ltda					553.616,62
Method Engenharia e Sistemas					113.052,08
Loar Engenharia Ltda					14.950,00
Projeta Engenharia					5.175,00
Foto Aérea					15.498,00
Somas	57.916,31	379.548,01	58.622,70	76.854,87	702.291,70
TOTAL			1.275.233,59		

Para adequada determinação da glosa, a fiscalização classificou os supracitados gastos capitalizáveis mês a mês, e procedeu à apuração do encargo máximo de amortização no período.

Após obtenção do valor do encargo passível de ser apropriado a título de amortização, a fiscalização determinou, então, o valor tributável da glosa em R\$ 1.209.484,64, que é o resultado líquido do valor dos custos e despesas indevidos de R\$ 1.275.233,59, deduzido do valor da amortização admitida de R\$ 65.748,97. Confirmam-se no seguinte Quadro Demonstrativo, os montantes, mês a mês, que seriam capitalizáveis, prazo de amortização que julgou aplicável, valor dedutível e valor a ser mantido:

capitalizáveis Glosados	amortização (10% a.a.)	de amortização mensal	meses	do ano admitido como dedutível	dedução indevida a ser glosado
127.380,62	120	1.061,51	12	12.738,06	114.642,56
136.715,87	120	1.139,30	11	12.532,29	124.183,58
83.142,30	120	692,85	10	6.928,53	76.213,78
111.324,65	120	927,71	9	8.349,35	102.975,30
81.810,83	120	681,76	8	5.454,06	76.356,77
57.673,60	120	480,61	7	3.364,29	54.309,31
69.316,18	120	577,63	6	3.465,81	65.850,37
70.598,50	120	588,32	5	2.941,60	67.656,57
98.688,80	120	822,41	4	3.289,63	95.399,17
105.064,86	120	875,54	3	2.626,62	102.438,24
153.530,52	120	1.279,42	2	2.558,84	150.971,68
179.987,21	120	1.499,89	1	1.499,89	178.487,32
1.275.233,59				65.748,97	1.209.484,62

Do exame da natureza dos valores desembolsados e que a Fiscalização entendeu devessem ser ativados para amortização em 10(dez) anos, se observa que não se trata de qualquer bem material incorporável ao ativo.

São gastos com “consultoria de gestão de projetos”, “consultoria na área de crédito”, “prestação de serviços complementares dos projetos de qualidade ISO 9000 e ISSO 9002, inclusive na área de atendimento de enfermaria, “serviços de gerenciamento, planejamento e controle, análise, diligenciamento, fiscalização da implantação do sistema de arrecadação de pedágio e controle de tráfego”, “serviços de detalhamento do planejamento técnico, projetos executivos e métodos construtivos das obras e serviços que seriam executados por terceiros, “concepção e implantação de sistemas de custos e compilação de dados e acompanhamento dos serviços e elaboração de demonstrativos para atualizações e revisões de tarifa, “serviço de consultoria de pavimentação”, “serviço de manutenção de juntas de dilatação, reparação de trincas do caixão metálico e manutenção de guarda-corpo, guarda-rodas, medianas e outras estruturas civis “serviços de manutenção e operação de sistemas de iluminação e controle de trânsito”, “fotografia aérea para a produção de posters etc.,.

Também é certo que, como consta do Quadro Demonstrativo das amortizações mensais, os gastos, no montante de R\$ 667.364,05, imputados ao resultado até 31/07/97, não mais poderiam ser objeto de glosa, em face de o Auto de Infração somente haver sido lavrado em 252/09/2002.

Do mesmo modo, além de não ter o menor fundamento atribuir, sem qualquer fundamento e razoabilidade, o prazo de 10 (dez) anos para a amortização, ainda se observa que, na data da autuação, já haviam transcorrido quase cinco anos, não fazendo o menor sentido excluir da incidência a amortização a que teria direito a Recorrente, pois ela também teria direito às amortizações de todos os períodos completos até a data da lavratura da peça básica, isto é, na pior das hipóteses, isto é, caso se entendesse que tais desembolsos deveriam ter sido imobilizados, tratar-se-ia de uma postergação de quase cinco anos e não de um.

No mérito, também se conclui não assistir razão à Fiscalização, eis que supor que gastos de pequeno valor, tais como serviços de consultoria, assessoria e gerenciamento poderiam causar qualquer efeito aos bens objeto de devolução ao Poder Concedente ao final da concessão – em 20 anos, portanto – corresponderia a um desconhecimento total do quanto está envolvido em uma concessão de vias ou rodovias pedagiadas. O que reverte ao Poder Público – ao final da concessão – é o bem em si (a Ponte Rio Niterói) e suas acessões físicas, bem como o sistema de arrecadação e controle das praças de pedágio. Quaisquer outros gastos porventura realizados nesse período comporão o resultado da concessionária.

Na realidade, o que se nota é que as d. autoridades julgadoras têm como ponto central da discussão a obrigatoriedade da ativação dos gastos, que intitulou de “investimentos”, realizados pela **Recorrente** na Ponte Rio-Niterói (na forma do art. 266, I, “b” do RIR/94) e das despesas incorridas na reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (art. 299, II, “h” do RIR/94), sem, contudo, se ater devidamente à natureza dos serviços ora tratados, bem como ao fato deles virem ou não a implicar um aumento da vida útil da ponte em prazo superior a um ano.

A análise mais detida dos itens questionados pela fiscalização evidencia claramente se tratar de serviços comuns, essencialmente de natureza de consultoria, gerenciamento, na maioria das vezes prestados por profissionais autônomos ou pequenas empresas, conforme a própria fiscalização pode apurar em seu demonstrativo analítico transcrito na decisão recorrida.

Embora se reconheça certa dificuldade na compreensão de quais serviços devem ser ativáveis em se tendo como objeto a “ponte”, fato é que este ônus da prova compete à fiscalização, até em vista do princípio da verdade material.

Assistindo razão à Recorrente quando declara ser necessária certa razoabilidade na definição de quais elementos podem ser considerados como prova do aumento da vida útil de um determinado bem (no caso, a Ponte Rio-Niterói), o que, diga-se, não foi observado no caso em tela.

E continua, ora, se partirmos das assertivas tecidas pelas autoridades julgadoras em relação, por exemplo, aos serviços contratados junto ao Sr. Carlos Alberto Schultz e cujo contrato de prestação de serviço e respectivos aditivos foram juntados aos autos, não há qualquer justificativa plausível capaz de fundamentar satisfatoriamente o convencimento pela necessidade de ativação destes gastos com *“consultoria na área de crédito e cobrança no sistema Onda Livre”*. Simplesmente foi afirmado que *“Tais documentos não infirmam a natureza da infração detectada pelo fisco”*.

Este mesmo entendimento foi manifestado, exemplificativamente, em relação à contratação de serviços de assessoria geral junto à empresa Method Engenharia e Sistemas Ltda., no tocante aos serviços de *“detalhamento do planejamento técnico, projetos executivos e métodos construtivos das obras e serviços que seriam executados por terceiros”*, bem como quanto aos serviços de *“manutenção de juntas de dilatação, reparação de trincas do caixão metálico e manutenção de guarda-corpo, guarda-rodas, medianas e outras estruturas civis”*, tomados junto à Projconsult Engenharia Ltda..

Há que se considerar que as atividades ligadas à manutenção da ponte – como, por exemplo, os serviços *“de manutenção e operação dos sistemas de distribuição de energia elétrica, iluminação geral e dos sistemas eletrônicos e eletro-mecânicos de controle de trânsito”* contratados junto à empresa York Engenharia e Comércio Ltda. – não necessariamente implicam aumento de sua vida útil em prazo superior a um ano.

Ora, além da manutenção e conservação da ponte serem atividades integrantes do objeto do contrato de concessão, há que se considerar que todo serviço de manutenção tem um caráter preventivo, que visa precipuamente manter intocáveis as condições de uso do bem – considerando, principalmente, o fato deste bem ter de ser devolvido ao Poder Público ao final do contrato de concessão. Aliás, dada a localização geográfica da ponte e em se tratando de uma via pública cuja quantidade diária de usuários é extremamente elevada, as atividades de manutenção são imprescindíveis e rotineiras, até por questões de segurança – como se destacam, por exemplo, os serviços de manutenção das estruturas civis contratados junto à Companhia Auxiliar de Viação e Obras CAVO – sendo realizadas todos os anos, ou seja, são serviços que não aumentam o valor da ponte em si, mas o conservam. Em suma, em sua maioria, tais gastos são realizados anualmente ou até em periodicidade menor, para manter as pistas em adequadas condições de uso, conforto e segurança para os seus usuários.

A Projconsult Engenharia Ltda. presta meramente serviços de gestão. Efetivamente, a empresa atua na análise e detalhamento de planejamento técnico e projetos executivos. Não é ela quem executa as obras ou realiza o planejamento. Trata-se apenas de mera análise e estudos sobre os projetos. Logo, não há dúvidas de que é mera consultoria o serviço tomado pela **Recorrente** nesse caso. Serviço esse que é

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

diversas vezes necessário e que se exaure a cada novo projeto. Portanto, não há que se falar em bem ativável.

Em face de todo o exposto, entendo não ser possível manter a exigência neste item.

Lançamentos Decorrentes

Contribuição para o PIS/Pasep

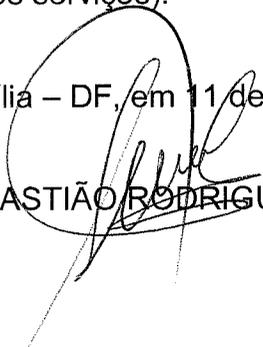
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Tendo em vista que as exigências do PIS/Pasep, da Cofins e da CSLL são decorrentes do lançamento do IRPJ a estes tributos se aplicam as mesmas considerações.

Em conclusão, diante do exposto, proponho que se negue provimento ao recurso ex officio e se dê provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo-se o tributo e demais encargos sobre os montantes de R\$ 15.775,49, como PASSIVO FICTÍCIO (Fornecedores de Serviços) e R\$ 16.805,00, referente a CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS (glosas ou falta de comprovação dos serviços).

Brasília – DF, em 11 de agosto de 2005


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator.

No julgamento do recurso voluntário nº 143.439, restou vencido o Conselheiro Relator, que dava provimento ao recurso voluntário quanto as seguintes matérias:

- (i) a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos;
- (ii) os encargos com financiamentos em moeda estrangeira; e
- (iii) a importância de R\$ 474.161,64, a título de "outras despesas operacionais.

Quanto ao item relativo à omissão de receitas, caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada e dos decorrentes encargos com financiamento em moeda estrangeira, o presente voto faz coro com o conteúdo da Declaração de Voto apresentada pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, por terem sido aqueles argumentos os condutores da solução adotada por esta E. Câmara naquele julgamento. Com a vênua da Conselheira, tais argumentos são, doravante, reproduzidos no seu cerne.

Que, como em outras operações semelhantes à ora sob análise, o lançamento teve supedâneo na acusação de omissão de receitas, apurada com base em depósitos bancários de recursos sem origem comprovada, os quais os contribuintes fiscalizados tentaram justificar como sendo oriundos de empréstimos obtidos de instituições financeiras, por suas agências no exterior (*in casu*, nas Bahamas). Como os depósitos se originam de outras pessoas jurídicas no Brasil, informam que, com o crédito liberado no exterior foram adquiridos títulos do Tesouro Americano, os *T - Bills*, e, ato contínuo, tais títulos foram revendidos a pessoas jurídicas no Brasil, que aqui pagou o valor correspondente em Reais.

A recorrente não registrou em sua contabilidade, nem a compra nem a venda dos títulos, mas apenas os empréstimos supra referidos.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Não consta dos contratos de compra e venda dos *T – Bills*, apresentados com vista a comprovar a referida transação, o nome da instituição financeira custodiante, tal instituição financeira tem de ser obrigatoriamente norte-americana e é quem assegura a identificação do proprietário dos títulos, através da *confirmation*.

Assim, as operações de compra e venda de títulos americanos indicadas pela recorrente com vista a comprovar a origem dos depósitos em sua conta corrente, além de não estarem registradas em sua contabilidade, também não estão documentalmente provadas. O contrato, por si só, sem estar corroborado por outros elementos, não é hábil para comprovar a aquisição dos títulos. Não há indicação nos contratos, da instituição financeira custodiante, nem foi indicada a corretora americana que intermediou as operações.

Não comprovada a compra e venda dos títulos públicos americanos, não restou comprovada a origem dos depósitos, concretizando-se a hipótese legal de presunção de omissão de receitas, estatuída pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não se pode olvidar que em se tratando de lançamento com base na presunção legal de omissão de receitas pela existência de depósitos bancários sem origem comprovada, inverte-se o ônus da prova, cabendo, portanto, ao contribuinte a prova da origem daqueles, e para isso, não serviram os documentos apresentados.

Toda presunção legal tem sua principal característica na inversão do ônus da prova. Na regra geral estatuída pelo artigo 333 do Código de Processo Civil Brasileiro o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito ou ao réu, quanto à existência de fato impeditivo,

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

modificativo ou extintivo do direito do autor. Sob a égide de uma presunção legal inverte-se o ônus da prova, o que se dá, precisamente, no caso sob julgamento.

Com efeito, as situações em que a lei presume a ocorrência de omissão de receitas não constituem fatos geradores do imposto sobre a renda, mas na sua presença, o Fisco tem o recurso legal de presumir a existência daqueles. O que se tributa é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (artigo 43 do Código Tributário Nacional), mas como já dito anteriormente, fica o Fisco dispensado de provar a sua ocorrência, mediante a inversão deste ônus.

Consta, ainda, da suscitada Declaração de Voto apresentada:

Conforme já registrei no voto condutor do Acórdão 101- 94.910 o fato de existirem operações envolvendo outras empresas e com a mesma concepção da presente (disponibilização dos recursos em agência de instituição financeira nas Bahamas, compra de títulos do Tesouro Americano e venda no Brasil na mesma data, dando origem ao depósito em conta-corrente bancária) indica tratar-se de esquema pré-concebido, com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade (pagamento de empréstimo). No caso, tanto poderia estar sendo acobertada a transferência de recursos de terceiros, tendo, a fiscalizada, concordado em participar da operação, como os recursos transferidos podem ser receita omitida pela própria fiscalizada. Isso há que ser provado em outra instância. Para a Receita Federal, entretanto, não há alternativa: subsumindo-se o fato à hipótese prevista na lei como presunção legal de omissão de receita, não há como deixar de formalizar a exigência.

Pelo exposto, deve ser mantida a autuação em relação a este subitem, na forma como efetuada.

Por decorrência do julgado em relação ao item anterior, não são dedutíveis como despesas operacionais as importâncias declaradas como pagas a título de juros sobre empréstimo obtido do exterior, quando não for comprovada, com documentação hábil e idônea, a efetividade da contratação da obrigação e demonstrada a normalidade, usualidade e necessidade de tais encargos para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, motivo pelo qual deve subsistir a exigência, também, quanto a este subitem.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Quanto ao terceiro item em que foi vencido o Conselheiro Relator do presente julgado, a glosa da importância de R\$ 474.161,64, deduzida a título de “outras despesas operacionais”, a decisão desta E. Câmara foi no sentido de considerar que não foi comprovada a necessidade e a efetividade da prestação dos serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro dos principais acionistas da empresa, tratando-se, tais despesas de pagamento de *sponsor's fee*, tratando-se, portanto, despesas indedutíveis.

Passo a reproduzir excertos do voto vencido, em que o Ilustre Conselheiro Relator delimita a matéria posta a julgamento, apresentando o posicionamento dos diversos atores do processo:

A fiscalização concluiu que:

“Efetivamente, não restam comprovados que os serviços pagos aos sócios, na importância de R\$ 474.161,64 a título de outras despesas operacionais com base em 1% da Receita do pedágio, foram realizados ou executados, caracterizando mera liberalidade, sendo indedutíveis na determinação do lucro real, referentes aos valores e períodos abaixo indicados”

Na impugnação a contribuinte afirmou que:

“a prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro” que a fiscalização glosou, equivale a 1% (um por cento) da receita de pedágio, sendo que a necessidade e normalidade de tais serviços na operação de seu negócio é evidente; que não pode prescindir do apoio técnico e administrativo recebido dos acionistas em questão; que a opção foi adotada visando não inflar a folha de pagamentos; que a remuneração concertada com os acionistas foi idealizada por eles, com vistas a limitar e prevenir oscilações de custos, seja qual for a natureza e volume dos serviços prestados.

Da decisão vergastada podemos extrair:

A discussão cinge-se ao ajuizamento da fiscalização da falta de comprovação da necessidade, usualidade e efetividade da prestação dos serviços de “apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro” que foram pagos aos prestadores Construtora Andrade Gutierrez S/A e Camargo Corrêa S/A, na razão de 1% da receita de pedágio, tendo em conta que os aludidos prestadores são os dois principais acionistas, a fiscalização reputou a documentação apresentada carente de comprovação quanto à efetividade da prestação, quanto à utilidade e sobretudo quanto à sua

necessidade para a manutenção de sua atividade operacional precípua que é a operação da Ponte Rio-Niterói.

Pois bem, desprovidos que estão de quaisquer elementos de comprovação, os argumentos de defesa da defendente não passam de meras conjecturas. Ora, a teor do art. 242 de parágrafos do RIR de 1994, os requisitos de admissibilidade da dedução de uma despesa não cogitam de ela estar circunscrita a um percentual (no caso de 1% da receita total do pedágio), que deve ser paga ao prestador independentemente, quer da prestação efetiva em qualquer quantidade; quer da falta de prestação efetiva; quer da prestação efetiva em maior intensidade seja de horas de trabalho, seja de complexidade. De fato, uma despesa operacional qualquer (no caso prestação de serviços), até pode, individualmente, ultrapassar 1% (um por cento) ou qualquer outro percentual da receita, ou até mesmo ultrapassá-la.

Isso porque, para ser dedutível, o serviço deverá ter sido efetivamente prestado, ser especificado, medido, e precipuamente, ser usual, útil e necessário, tal como requer o já transcrito art. 242 do RIR de 1994.

No entanto, basta compulsar os documentos de fls. 228/247 do Anexo VII e 02/16 do Anexo VIII, para verificar que as notas fiscais emitidas pela Camargo Corrêa e pela Andrade Gutierrez, respectivamente, discriminam apenas "Serviços prestados – Medição nº ...", e que a "Planilha de Medição" anexa, embora especifique se tratar de "prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro" não é propriamente uma medição de serviços prestados, mas tão somente o ato que formaliza a aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre a receita do pedágio, que vem a ser a "Base de Cálculo dos Serviços". Em suma, se houve ou não a efetiva prestação dos serviços é irrelevante, pois eles serão cobrados à razão de um por cento desde que exista receita.

A natureza do gasto a título de "sponsor fee" é de mera remuneração, de uma taxa auferida pelo patrocinador/investidor, calculada com base em percentual da receita, que independe da efetiva contraprestação de quaisquer serviços.

Isso posto, insta considerar, ainda, em que pese na impugnação a defendente argumentar que aportaria aos autos, oportunamente, "fatos elementos de convicção que comprovariam a efetividade da prestação dos serviços por técnicos pertencentes ao quadro de pessoal das pessoas jurídicas acionistas" (Construtora Andrade Gutierrez e Camargo Corrêa), até a data da prolação desse voto, a interessada retornou ao processo uma única vez para aportar tão somente dois documentos distintos (Fls. 1268/1279 e 1281/1389 do Volume V), que vieram anexos ao aditamento de fls. 1265/1266 do Volume V. HP

Com relação à documentação verifica-se às fls. 1280/1389 do Volume V, se tratar do "Dossiê Relativo ao Projeto Mediana Móvel", projeto esse que tem por objetivo a implantação de um novo modelo operacional para a Ponte Rio-Niterói, ampliando a capacidade viária da Ponte conforme o sentido de maior movimentação do fluxo de tráfego".

Acurada análise dos documentos acostados com o aditamento, quais sejam Ofícios; Atas de Reunião com o DNER; Deliberações; Análises de Proposta; Concepção Básica do projeto; Fotos; Ofícios de terceiros; Análise de Viabilidade de Implantação e Operação da Mediana Móvel; Programação dos Testes; Resultados dos Testes; Recortes de matérias jornalísticas etc., não propicia estabelecer nenhum liame entre a evolução do aludido projeto da mediana móvel com presumida prestação efetiva de serviços por parte do corpo técnico das pessoas jurídicas controladoras.

Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Aliás, ao contrário, nas últimas referências atinentes a responsáveis pela evolução, desenvolvimento e implementação do projeto da mediana móvel, infere-se do dossiê que foram técnicos da "PONTE S/A", somente eles, que efetuaram vista técnica ao exterior para observar pontes em que o sistema Mediana Móvel era utilizado em outros países (vide item "3 – Experiência Internacional" da "Concepção Básica do Projeto Mediana Móvel", às fls. 1294 e 1337 do Volume V). Infere-se também do item "6 – Coordenação para Implantação do Evento" da "Programação dos Testes – Maio/97", que participaram pessoas, da Ponte S/A, da Lightech e da CAVO, sem referência a pessoas da Andrade Gutierrez e da Camargo Corrêa.

Nesse contexto, tendo em vista que não há nos autos nem foram ofertadas com a impugnação para corroborar as razões de discordâncias apresentadas, quaisquer elementos e evidências de que os serviços foram prestados pelas pessoas jurídicas controladoras, muito menos de que são necessários à manutenção da fonte produtora das receitas, nem de que são usuais ou normais para a operação da concessão da Ponte Rio-Niterói, deve ser mantida incólume a exigência em relação à presente matéria.

Da análise das razões do recurso, conclui o voto vencido que:

Diante do exposto, está evidenciada a execução de atividades por parte dos contratados da Recorrente, a competência técnica dos contratados e a integral licitude de contratá-los para a realização desses trabalhos, bem como a dedutibilidade dos gastos assim despendidos, mesmo quando a Recorrente possua pessoal próprio (mas insuficiente) para desempenhar essas funções, razão pela qual devem ser canceladas as exigências fiscais formalizadas a esse título.

A E. Câmara discordando da conclusão supra entendeu que não restou comprovada a execução dos serviços por parte das prestadoras de serviços Construtora Andrade Gutierrez S/A e Camargo Corrêa S/A, tendo em vista que as "Planilhas de Medição", referenciadas nas notas fiscais de serviço, não davam conta de qualquer medição de serviço, apenas tentando servir para dar supedâneo formal ao pagamento de um por cento do faturamento da recorrente às pessoas jurídicas que formavam o Consórcio de Administração da Ponte, independentemente da quantidade e da efetividade do serviço prestado, na mesma linha da argumentação trazida aos autos pela autoridade julgadora de primeira instância, que adoto como razão de decidir deste voto.

As referidas "Planilhas de Medição" trazem no seu corpo, invariavelmente, a seguinte descrição dos serviços "prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro" e as notas fiscais

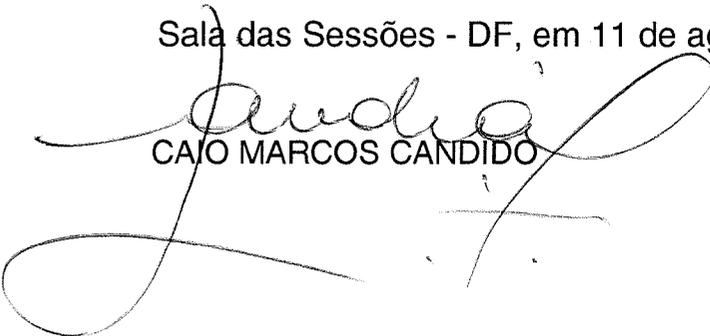
correspondentes trazem a seguinte descrição “serviços prestados medição nº ___”, vide fls. 228/247 do Anexo VII e fls. 02/16 do Anexo VIII, sem constar qualquer outro elemento que possibilite aferir qual o efetivo trabalho que teria sido realizado, e que teria um custo invariável correspondente a 1% da receita auferida pela concessionária, qualquer que fosse esta receita.

Restou demonstrado nos autos que os pagamentos pela tal “prestação de serviços de apoio técnico administrativo, jurídico e financeiro” nada mais eram do que transferências de parcela correspondente a 1% das receitas para as empresas que compunham o consórcio, o que caracterizou o pagamento de *sponsor's fee*, ou seja, o pagamento de mera remuneração, de uma taxa auferida pelo investidor, calculada com base em percentual da receita, independentemente da efetiva contraprestação de qualquer serviço. Tais despesas são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, motivo pelo qual deve prevalecer a exigência também quanto a este subitem.

Face ao exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para manter a tributação apenas sobre: 1) o montante de R\$ 15.775,49, a título de passivo fictício (fornecedores de serviços); 2) o montante de R\$ 16.805,00 referente a glosas ou falta de comprovação de serviços; 3) a omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos; 4) os encargos com financiamentos em moeda estrangeira; e 5) a importância de R\$ 474.161,64, a título de “outras despesas operacionais”.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 11 de agosto de 2005.


CAIO MARCOS CANDIDO



DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI

A operação que deu causa ao lançamento correspondente à omissão de receitas já é conhecida desta Câmara. Os contribuintes fiscalizados justificam depósitos bancários em suas contas correntes alegando serem oriundos de empréstimo obtidos de instituições financeiras, por suas agências no exterior (nas Bahamas). Como os depósitos se originam de outras pessoas jurídicas no Brasil, informam que, com o crédito liberado no exterior foram adquiridos títulos do Tesouro Americano no exterior e, ato contínuo, tais títulos foram revendidos às pessoas jurídicas no Brasil, que aqui pagou o valor correspondente em Reais.

Em todos os casos, não estão contabilizadas nem a compra nem a venda dos títulos, mas apenas o empréstimo.

Um dos casos apreciados por esta Câmara foi objeto do Acórdão 101- 94.910, em que foi relevante a informação obtida por intermédio do Adido Tributário e Aduaneiro da Receita Federal nos Estados Unidos. Apontou o Adido irregularidades nas supostas transações com *T-Bill*, entre elas o fato de os contratos de compra e venda dos títulos não especificarem a Codificação Cusip, nem o nome da instituição financeira custodiante – o número Cusip é exigência para comercialização de títulos americanos e a instituição financeira, obrigatoriamente norte-americana, é quem assegura a identificação do proprietário dos títulos, através da “*confirmation*”.

Neste caso, embora conste o número de referência do título, não consta o nome da instituição financeira custodiante.

Assim, as operações de compra e venda dos títulos, que não estão contabilizadas, também não estão documentalmente provadas. O contrato, por si só, sem estar corroborado por outros elementos, não é hábil para comprovar a aquisição dos títulos. Não há indicação, nos contratos, da instituição financeira custodiante, nem foi indicada a corretora americana que intermediou as operações.

Não comprovada a compra e venda dos títulos públicos americanos, restou também incomprovada a origem dos depósitos, concretizando-se a hipótese legal de presunção de omissão de receitas.

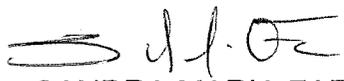
Conforme já registrei no voto condutor do Acórdão 101- 94.910 o fato de existirem operações envolvendo outras empresas e com a mesma concepção da presente (disponibilização dos recursos em agência de instituição financeira nas



Processo nº. : 10730.004441/2002-60
Acórdão nº. : 101-95.122

Bahamas, compra de títulos do Tesouro Americano e venda no Brasil na mesma data, dando origem ao depósito em conta-corrente bancária) indica tratar-se de esquema pré-concebido, com a participação de instituição financeira, para permitir a transferência para o exterior de recursos de origem não comprovada, dando-lhes uma roupagem de legalidade (pagamento de empréstimo). No caso, tanto poderia estar sendo acobertada a transferência de recursos de terceiros, tendo a fiscalizada concordado em participar da operação, como os recursos transferidos podem ser receita omitida pela própria fiscalizada. Isso há que ser provado em outra instância. Para a Receita Federal, entretanto, não há alternativa: subsumindo-se o fato à hipótese prevista na lei como presunção legal de omissão de receita, não há como deixar de formalizar a exigência.

Brasília – DF, em 11 de agosto de 2005


SANDRA MARIA FARONI

