



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002156/00-73
Recurso nº. : 143544 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e Outros – Exercício de 1997
Recorrentes : 3ª Turma da DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJI e
TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S. A.
Sessão de : 08 de dezembro de 2005
Acórdão nº. : 101-95.317

ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA – Não há o que se falar em ilegitimidade passiva de parte da autuada, se por ocasião dos fatos geradores da obrigação tributária a contribuinte tinha relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador.

A relação obrigacional tributária é decorrente da lei e não da vontade. Assim, os sujeitos passivos de relações obrigacionais tributárias não podem transferir de uns para os outros essa condição que a lei lhes atribuiu.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO - Tendo a Turma Julgadora “*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.

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. Exceto nos casos de presunção legal, terá de ser efetivamente comprovada a omissão no registro de receitas. Os ajustes promovidos na receita apropriada (estorno) decorrentes da sistemática de contabilização, *a priori*, de valores que englobavam parcelas objeto de repasse, quando esses registros globais decorriam de expressa determinação do Poder Público controlador da atividade, não é prova de omissão.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Não logrando a contribuinte acostar aos autos a documentação que permita verificar a regularidade das verbas excluídas na determinação do lucro real, é de manter-se a glosa.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA. Compete ao Fisco comprovar a vida útil dos bens decorrentes dos serviços contratados, bem como, no caso, ajustar os valores glosados, em face do prazo que mediou entre a contratação para a sua efetiva instalação e a data da autuação.

MULTA DE LANÇAMENTO EX OFFICIO – PRIVATIZAÇÃO - Como espécie especial de transformação, implica considerar

Paul
[assinatura]

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

sucessora, para efeito de responsabilidade por todos os tributos devidos até a data do ato pela sociedade de economia mista, a sociedade de direito privado que resultar desta transformação, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas transformadas, em consequência a sucessora não responde pela multa fiscal aplicada, quando decorrente de infrações praticadas em períodos anteriores ao da privatização.

Recursos conhecidos. Negado provimento ao de ofício e provido, em parte, o voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interpostos pela 3ª Turma da DRJ no RIO DE JANEIRO – RJ. I e TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S. A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral (Relator) e Sandra Maria Faroni, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para cancelar as exigências a título de “estorno de vendas” e de “bens de natureza permanente deduzidos como despesas”, bem assim afastar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Paulo Roberto Cortez no item “estorno de vendas”. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 2.9 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. 

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Recurso n.º : 143544 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 3ª Turma da DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ I e
TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S. A.

RELATÓRIO

Recorrem a este Conselho a 3ª Turma da DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ I, de Ofício, em consequência de haver considerado improcedente, em parte, o lançamento formalizado através do Auto de Infração de fls. 811/815 (IRPJ), 915/918 (PIS), 919/924 (CSLL), 925/928 (COFINS), lavrados pela DRJ/RJ, em 09/08/2000, decorrente do que consta no Termo de Constatação Fiscal às fls. 816/827, contra a pessoa jurídica TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S. A. e esta voluntariamente, dado não se haver conformado com a parte da exigência mantida pela mesma decisão, ambos os recursos fundamentados no que estabelece o Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela legislação posterior.

Segundo se verifica das peças básicas e do Termo de Constatação Fiscal que as integram, as exigências fiscais têm origem nos seguintes fatos e fundamentos:

1 – OMISSÃO DE RECEITAS – ESTORNO DE VENDAS, cf. Anexos 13 a 24, capitulada nos artigos 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 225, 226 e 227 do RIR/94 e art. 24 da Lei n.º 9.249/95;

2 – OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO, enquadrada nos arts. 195, inciso II, 197 e parágrafo único, 226 e 228 do RIR/94 e art. 24 da Lei n.º 9.249/95;

3 – CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADAS, cf. Anexos 01 a 12; com enquadramento legal nos arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 243 e 247 do RIR/94;

4 – BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA, cf. Anexo 27, infração capitulada nos arts. 195, inciso I, e 244 do RIR/94;

5 – EXCLUSÕES INDEVIDAS, infração capitulada nos arts. 193, 196, inciso I, e 197, parágrafo único, do RIR/94.

Em razão da impugnação tempestivamente apresentada em 08/09/200 (fls. 953/1075); da petição da autuada, alegando a **ilegitimidade de parte da autuada**, em face do estabelecido no Capítulo 5 do Edital de Privatização, onde expressamente se declara que até a data da cisão parcial, efetivada em 28.02.98, a TELEBRÁS é a responsável exclusiva por todas as obrigações, inclusive a tributária (fls. 6.354/6.356); da RESOLUÇÃO DRJ/RJO N.º 075/2000 (fls. 6402/6405), convertendo o julgamento em diligência; da informação fiscal de fls. 10.838/11.018, com ciência à autuada (fls. 11.018); da solicitação da autuada, em 29/08/2003, desistindo de parte da impugnação (fls. 11.031), requerendo o parcelamento da parte do débito identificado às fls. 11.032/11.044, com fundamento no estabelecido na Lei n.º 10.684/2003, oportunidade em que ratifica integralmente as razões de defesa atinentes às operações não atingidas pela desistência, assim como as

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

anteriores manifestações constantes dos autos; do aditamento à Impugnação (fls. 11.064/11.070), e; finalmente, da juntada de novos elementos de prova referentes ao item custos ou despesas não comprovadas, foi prolatada a decisão de primeiro grau, materializada no Acórdão DRJ/RJOI N° 4.326, de 09/10/2003, (fls. 11.031/11.044), acolhendo parcialmente as razões de defesa, ficando as exigências fiscais, assim demonstradas, conforme Quadro Demonstrativo de fls. 11.652, a seguir transcrito:

Valores Lançados, Excluídos por Desistência e Mantidos pela DRJ			
BASE DE CÁLCULO (BC) - Valores em Reais (fls. 11.652)			
	Valores Lançados	Valores Mantidos Por Desistência	Valores Mantidos No Julgamento
1- Estorno de Vendas	130.779.377,09	31.040.893,14	11.439.222,49
2- Passivo Fictício	400.740.326,45	0	0,00
			98.112.964,
3- Custos n/ comprovados	580.713.369,17	39.473.980,11	88
4- Bens Ativáveis	15.045.544,02	0	11.179.409,91
5- Exclusões Indevidas	15.888.576,80	0	0
TOTAIS	1.143.167.193,53	70.514.873,25	120.731.597,28

A decisão da autoridade julgadora monocrática está assim ementada (fls. 11.609/11.610):

“Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Período da apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996

Ementa: DESISTÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO

O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não litigiosa, considerada como tal a que foi objeto de período de desistência.

OMISSÃO DE RECEITAS. ESTORNO DE VENDAS.

O estorno de receitas deve ser comprovado. A ausência de comprovação enseja lançamento, elidido em relação ao montante comprovado.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A presunção de omissão de receita em face da falta de comprovação de obrigação consignada no Passivo admite prova em contrário.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS.

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Somente são dedutíveis as despesas comprovadas através de documentação hábil e idônea. O montante comprovado deve ser excluído do lançamento.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA.

Os gastos com serviços como reparos e atualização tecnológica, recuperação de aparelhos telefônicos públicos, ampliação de terminais e trocos digitais, instalação de linhas e aparelhos, etc., devem ser classificados no Ativo Permanente. Os valores que comprovadamente são custos ou despesas devem ser excluídos da autuação.

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Diante da comprovação do valor declarado, deve ser afastado o lançamento.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições
Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1996
Ementa: PIS, CSLL E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente em Parte.”

Essa decisão rejeitou todas as preliminares, inclusive a de ilegitimidade de parte e a que solicitava que fosse enviado ofício à EMBRATEL e TELEBRÁS para que fossem apresentadas certas provas que desejava acostar aos autos, assinalando que:

(...) “de acordo com o Código Tributário Nacional, artigos 129 e 133, o sucessor responde pelos tributos devidos, sejam créditos tributários definitivamente constituídos, ou em curso de constituição, ou constituídos posteriormente. Não procede, portanto, a alegação de que a fiscalização deveria ter ocorrido na égide do regime estatal, antes do processo de alienação do controle para a iniciativa privada, não podendo ser agora imputada uma dívida referente a um período em que a empresa encontrava-se submetida à fiscalização da Telebrás”, e

Quanto ao pedido no sentido de que a Embratel e a Telebrás sejam oficiadas a fim de providenciarem o envio de documentos que comprovem o montante das receitas de outras companhias arrecadadas pelos interessados, cabe observar que as citadas empresas não são obrigadas a apresentar ao Fisco os documentos em questão, por serem referentes ao ano calendário de 1996, já tendo, hoje, transcorrido mais de cinco anos. O interessado, no entanto, teria que ter guardado os documentos, por estar este período sob fiscalização. O interessado alega não ter logrado êxito na localização dos

documentos. Não aponta, no entanto, a ocorrência de caso fortuito ou força maior. Desta forma, rejeito o pedido.”

Antes de entrar no mérito de cada parcela considerada tributável consignou que a fiscalização, conforme informação de fls. 10.838/11.018, após ter examinado toda a documentação que lhe foi apresentada, considerou comprovada parte do lançamento, apresentando tabela discriminando os valores comprovados e indicando as páginas onde se encontram os documentos que foram aceitos.

Assim, que na informação de fls. 10.838/11.018 foram, também, discriminados os valores não comprovados, com justificativa para a permanência do lançamento. Da base tributável lançada no auto de infração, no valor de R\$ 1.143.167.193,53, a fiscalização considerou não comprovado, em diligência, o montante de R\$ 591.986.796,98.

Referenda o pedido de desistência de parte da matéria não comprovada, declarando consolidado essa parte do débito.

Passando à apreciação da matéria não comprovada na diligência, nem incluída na desistência, consigna-se na decisão recorrida:

Com relação à **Omissão de Receitas – Estorno de Vendas**, inicialmente rejeita a alegação da impugnante de que a Fiscalização alargou o conceito de omissão de receita previsto no art. 281 do RIR/99, dizendo que as situações ali previstas não são as únicas hipóteses de ocorrência de omissão de receita e que a alegação de que os valores indicados como ajustes contábeis e transferências de receitas de terceiros não pode ser acolhida, dado não ser possível admitir-se o estorno de receita sem justificativa de tal lançamento e que o estorno exige prova, portanto somente devem ser excluídos os valores comprovados em diligência (fls. 10.841/10.842).

Os valores estornados que permanecem em litígio referem-se a valores que tiveram como contrapartida o crédito a outras operadoras onde a ligação foi originada, reconhecendo a decisão recorrida que tais receitas não são tributadas na autuada, todavia a apresentação do Diário-Razão e Relação de Lançamentos, mesmo indicando o código, referente à determinada operação, previsto no Plano de Contas-Padrão, o Regulamento do Relacionamento Comercial entre a EMBRATEL e Concessionárias de Serviço Público de Telecomunicações, bem a Portaria nº 2/1996 e o Demonstrativo dos valores lançados referente à Repartição de ligações a cobrar, apenas esclarecem a operação, mas também não comprovam os valores envolvidos nos lançamentos.

Assim, deve prevalecer a exigência pertinente ao montante não comprovado, conforme discriminado às fls. 10.847/10.903, pela Fiscalização na coluna histórica.

Quanto à Omissão de Receitas – Passivo Fictício, verifica-se que a Fiscalização efetuou o lançamento sob a suposta falta de comprovação do valor informado, na Declaração de rendimentos do ano de 1996 na Ficha 18, Linha 14 – Créditos de Pessoas Ligadas (físicas e jurídicas).

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Na decisão se consigna que a impugnante alegou que todos os valores contabilizados no passivo eram obrigações existentes no ano de 1996 e que as obrigações decorrem dos denominados Contratos de Participação Financeira, celebrados com diversos promitentes assinantes, os quais receberiam ações da impugnante.

Assinala-se ainda na decisão recorrida que, conforme informação da fiscalização, apresentada na tabela de fl. 10.903, os valores glosados não se referem apenas a Participação Financeira de Promitentes Assinantes. Comparando-se a composição apresentada na tabela como balancete de fls. 1.922/1.923, verifica-se que a fiscalização cometeu um erro de transcrição. O valor indicado como Participação Financeira de Promitentes Assinantes (conta 241-10, R\$ 112.9087.120,30) refere-se a Contratos Integralizados. O valor da conta Participação Financeira de Promitentes Assinantes (2412) é de R\$ 392.427.928,18.

Assim, do total lançado neste item, R\$ 400.740.326,45, o montante de R\$ 392.427.928,18 refere-se à Participação Financeira de Promitentes Assinantes. A diferença no valor de R\$ 8.267.398,27, corresponde à conta 243 (Recursos do Sistema Telebrás).

Foram apresentados, na impugnação, os documentos de fls. 1911 a 1.953 (doc. 22), na diligência, os de fls. 7.368 a 7.398, e, no aditamento, os de fls. 11.077/11.187 (doc. 2) e fls. 11.237/11.579 (doc 9 a 16).

Acrescenta a decisão recorrida que esses documentos trazidos aos autos dão credibilidade à escrituração do autuado, sendo suficientes para elidirem a presunção de omissão de receita. Deste modo, o lançamento deste item deve ser cancelado.

Custos e despesas não comprovados. Neste item a Fiscalização efetuou a glosa de despesas diversas, relacionadas nos anexos 1 a 12 (fls. 832/871), por falta de comprovação hábil. Trata-se, portanto de matéria de prova.

Na diligência foram analisados os esclarecimentos e documentos apresentados na impugnação e posteriormente. As despesas que deveriam ser adicionadas ao lucro líquido e foram justificadas no quadro de despesas comprovadas (fls. 10.910/10.927). Nesse quadro encontram-se indicadas as páginas dos esclarecimentos/documentos que foram aceitos ou o motivo do cancelamento. Os valores comprovados (fls. 10.9102/10.927) em diligência devem ser excluídos do lançamento.

O montante não comprovado foi discriminado às fls. 10.927/10.978. A fiscalização apresentou, na coluna histórico, justificativa para a permanência do lançamento.

Declara-se na decisão recorrida que em razão em requerimento juntando os documentos de fls. 11.581/11.607, entre os quais se encontram registros contábeis atinentes a baixas de valores do imobilizado diferido. Deste modo, salvo estes novos documentos, os demais que devem ser examinados são os mesmos já apreciados pela fiscalização.

Acrescenta a Senhora Relatora da decisão recorrida que os valores relacionados como não comprovados pela Fiscalização, além da justificativa da fiscalização ainda acrescentou comentários e que na justificativa da fiscalização, a denominação "Anexo" equivale à denominação "doc" da impugnação, que indica o número sob o qual foi apresentada a documentação juntada aos autos pelo autuado.

A seguir relaciona a Senhora Relatora as fls. da impugnação, respectivo anexo e fls. dos autos, esclarecendo que o contribuinte limitou-se a juntar folhas do Diário-Razão, planilhas, cópia das RL (relação de lançamentos), Plano de Contas-Padrão e registros contábeis, tendo deixado de comprovar a exatidão dos valores depreciados, de apresentar os contratos que servissem de justificação das despesas e amortizações, os documentos hábeis para efetivação da baixa do imobilizado.

Conclui a decisão recorrida que, desse modo, em relação ao montante não comprovado na diligência, discriminado às fls. 10.927/10.978 (que inclui os valores do pedido de desistência), o lançamento deve ser mantido, uma vez que mesmo no aditamento, os valores autuados não foram adequadamente comprovados.

Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa. A fiscalização efetuou o lançamento deste item por haver entendido que alguns desembolsos tiveram como objetivo a aquisição de bens e serviços que deveriam pertencer ao Ativo Permanente, tais como obras, instalações e reformas em equipamentos que contribuiriam para o aumento da vida útil desses bens, conforme cópia dos contratos. Os valores tributados foram relacionados no anexo 27 – fls. 893/914.

A fiscalização justificou o lançamento nos seguintes termos: "as parcelas concernentes aos bens de natureza permanente deduzidos como custos ou despesas referem-se aos desembolsos que devem ser considerados pelo critério da utilidade do conjunto, não prevalecendo o valor unitário, posto que os valores compõem um todo, logo independe os tipos de gastos por espécie de bens e serviços contabilizados".

Às fls. Às 10.979/10.997, as despesas foram discriminadas por contrato, sendo, também, indicadas as folhas onde se encontram os contratos. Examinando-se os contratos, verifica-se que foram contratados serviços diversos, como: operação e manutenção de instalações elétricas em subestações transformadoras; reparo e atualização tecnológica; transformação tecnológica; reparação de aparelhos telefônicos públicos, fornecimento de equipamentos hardware e software necessário à ampliação de terminais e trocos digitais; instalação de linhas e aparelhos, substituição de aparelhos, mudanças de entradas de linhas, retirada de linhas e aparelhos, retirada de carrier, rearranjo de linhas e de caixa, instalação e retirada de telefones públicos.

A fiscalização não ativou a retirada de linhas e aparelhos, retirada de carrier, rearranjo de linhas e de caixas e retirada de telefones públicos. Os contratos que prevêm estes serviços tratam de instalação de linhas e aparelhos, substituição de aparelhos, mudanças de entradas de linhas, retirada de linhas e aparelhos, retirada de carrier, rearranjo de linhas e de caixas, instalação e retirada de telefones públicos. Nos contratos apresentados, a retirada está ligada à instalação, por isso,

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

cabe a ativação. O interessado apresentou, apenas, contratos, não demonstrado, através do documento que embasou a dedução como despesa, que houvesse algum valor entre os autuados que não devesse ser ativado.

No Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização cita os acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes 105-04.632/90 e 105.07.319/93.

O montante que o interessado, em diligência, **comprovou** serem custos ou despesas, discriminando no **demonstrativo de fls. 10.997/10.998**, deve ser excluído do lançamento. O lançamento deve permanecer em relação aos valores **não comprovados**, relacionados às **fls. 10.999/11.015**, uma vez que os gastos com serviços como reparo e atualização tecnológica, recuperação de aparelhos telefônicos públicos, ampliação de terminais e troncos digitais, instalação de linhas e aparelhos, etc. por terem vida útil superior a um ano, devem ser classificados no Ativo Permanente. Torna-se irrelevante, para fins de obrigatoriedade de imobilização, o valor unitário dos bens, os quais perdem a sua individualidade, em razão da utilização conjunta.

Exclusões Indevidas. O lançamento deste item foi efetuado por ter a fiscalização apurado falta de comprovação do valor lançado na Declaração de Rendimentos, na Ficha 13, linha 25 – Outras Exclusões.

Na impugnação, o interessado alega que a fiscalização afirma que a impugnante teria efetuado, indevidamente, exclusões referentes à receita de juros sobre obras em andamento e provisão para contingências; todavia, em sua fundamentação, citou exatamente os artigos do RIR que autorizam expressamente ambas a exclusões.

Na diligência, a fiscalização informa que todos os valores foram comprovados (fls. 11.015/11.016).

Assim, diante da comprovação, deve ser cancelado o lançamento deste item, que foi efetuado unicamente em face de falta de comprovação do valor apresentado na Declaração de Imposto de Renda.

Cientificada dessa decisão em 30/07/2004 (sexta-feira), conforme fls. 11.662, e com ela não se conformando, com guarda do prazo legal, em 30/08/2004 (segunda-feira), a autuada interpôs o Recurso de fls. 11.667/11.685, onde alega:

I – ILEGITIMIDADE PASSIVA DA ORA RECORRENTE

A TELERJ passou a ser empresa de natureza privada **apenas em 29/07/1998**, quando do término do processo de privatização. Até então, encontrava-se sob o **controle único e exclusivo da União Federal**, conforme previsto, dentre outras, nas Leis ns. 4.117/62 e 5.792/72.

A TELERJ apurava e recolhia os tributos conforme os ditames de sua controladora, a União Federal, tendo sido as suas contas inclusive **regularmente aprovadas pelo Tribunal de Contas da União** (TCU – Processo de Prestação de Contas nº 575.616/1997-0).

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Ora, se assim é, resta inequívoco que os procedimentos questionados pela fiscalização, verificados no ano de **1996**, foram todos adotados por empresa pública, sob responsabilidade exclusiva de sua controladora, à época.

Deste modo, não há como se justificar que o pagamento de eventuais tributos decorrentes de supostas infrações praticadas à época seja imputado a ninguém mais do que à própria União Federal, em especial em se tratando de procedimentos cujo conhecimento, no procedimento de *due diligence* verificado no curso da privatização, **era simplesmente impossível**, pois não foi permitido aos interessados na aquisição da empresa – até por questão de sigilo, já que se tornariam proprietários de diferentes concessionárias, concorrentes no livre mercado que se avizinhava – o acesso à totalidade de seus registros contábeis.

Portanto, legitimar a exigência contra a empresa privatizada, de tributos atinentes a procedimentos verificados antes da privatização e cuja pendência jamais foi consignada em qualquer documento ou sequer possibilitada a sua descoberta à época do certame, implica, *data maxima venia*, manifesto desrespeito aos princípios da moralidade e boa-fé, que devem nortear as relações entre o particular e o Poder Público.

Afinal, teriam os adquirentes das empresas privatizadas “caído em uma verdadeira armadilha”, vendo-se obrigados a pagar à União Federal, anos depois, vultosas quantias adicionais àquelas que já lhe entregaram e que consistiam no **preço final, firme e ajustado nos termos da legislação específica**, de aquisição das empresas? Seria razoável o pagamento deste inequívoco **sobre-preço, angariado pelo mesmo vendedor**, a título de tributo decorrente de procedimentos de responsabilidade exclusiva do próprio vendedor / União Federal?!

Além de contrariar os princípios da moralidade, boa-fé e segurança jurídica, não é sequer razoável que a União Federal possa se locupletar nesta situação, beneficiando-se de sua própria torpeza !

Desta forma, há de se reconhecer, preliminarmente, que os eventuais encargos fiscais decorrentes de atos praticados antes da privatização da TELERJ são de responsabilidade única e exclusiva da própria União Federal, não sendo possível a sua cobrança da ora recorrente.

Na hipótese de ser afastada a preliminar de ilegitimidade passiva da ora recorrente, no mérito não há como prevalecer a exigência fiscal em questão, isto porque.

Preliminarmente, cumpre ter presente que os lançamentos contábeis efetuados no ano de 1996 – antes mesmo de a suplicante ter sido privatizada – atenderam estritamente às regras emanadas pelo Poder Público (ao qual então pertencia, conforme antes demonstrado), tendo sido todos realizados de acordo com o determinado no “**Plano de Contas-Padrão para Serviços Públicos de Telecomunicações**”, instituído pela Portaria nº 71/85 do Sr. Ministro das Comunicações, cuja íntegra se encontra nos autos (doc. 02, anexo à petição apresentada em 25/09/2003).

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Assim sendo, a simples verificação, no referido Plano de Contas-Padrão, da natureza de cada conta envolvida nas operações em questão é suficiente, por si só, ao esclarecimento quanto aos respectivos registros contábeis, cuja confiabilidade e suficiência decorrem, justamente, de ter sido atendida a própria determinação do Poder Público, à época.

Vale dizer, tendo sido regularmente contabilizadas as operações, não poderia a fiscalização, **sem qualquer prova ou mesmo indício de que tivessem sido praticadas operações de natureza distinta daquelas registradas**, desconsiderar tais registros contábeis e imputar – repita-se, sem fundamento em qualquer fato concreto – a prática de supostas infrações de que resultassem débitos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS !

II.a – QUANTO AO ITEM 1 DO AIIM (“OMISSÃO DE RECEITAS / ESTORNO DE VENDAS”)

As operações mantidas pela r. decisão recorrida e que não foram objeto de inclusão no PAES referem-se a repartições de receitas de ligações com outras companhias, tendo entendido os D. julgadores que as cópias dos registros contábeis pertinentes e sua conferência conforme o Plano de Contas-Padrão não seriam suficientes a provar a sua regularidade.

Ocorre que, *data maxima venia*, a **única conclusão possível**, à vista de todos os documentos e esclarecimentos prestados, é no sentido de sua absoluta veracidade.

A sistemática em questão era determinada pela TELEBRÁS, que regulava as relações comerciais entre a EMBRATEL e as concessionárias do Serviço Público de Telecomunicações.

Como se verifica do competente documento emitido pela EMBRATEL em 01/09/1988 (doc. 03, anexo à petição de 25/09/2003) e que regulava a relação comercial entre a mesma e as concessionárias, considerando o regime público a que então se sujeitavam integralmente as empresas e, ainda, o fato de vários serviços serem prestados em conjunto entre as concessionárias e a EMBRATEL (ligações a cobrar, ligações ao exterior, etc.), **sendo cobrados dos usuários finais apenas pelas concessionárias**, verificava-se, mensalmente, a repartição, entre a EMBRATEL e a respectiva concessionária, da correspondente receita líquida de telefonia nacional e internacional.

Tal repartição dava-se **de acordo com os percentuais periodicamente definidos pelo Ministério das Comunicações**, como consta do item 4.01 do referido documento e se verifica, igualmente, da Norma nº 012/93 da TELEBRÁS, aprovada pela Portaria 1.975/93, do Ministério das Comunicações (doc. 04, anexo à petição de 25/09/2003). A título de exemplo, anexou-se aos autos cópia das Portarias ns. 2/96 e 11/96, editadas justamente para tal finalidade (docs. 05, anexos à petição de 25/09/2003).

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Com base nos percentuais fixados pelo Ministério das Comunicações, todo mês a EMBRATEL emitia e enviava a cada concessionária o competente "Demonstrativo de Faturamento – DEFAT" (que, conforme indicado no item 3.08 do doc. 03 anexo à petição de 25/09, era "o documento formal para acerto de contas entre EMBRATEL e Concessionárias de Receitas de Comercialização Indireta, Remuneração de Facilidades e Repartição de outras Receitas"), fixando o respectivo valor que deveria ser a ela repassado.

Portanto, não há como considerar irregulares os registros contábeis atinentes a tais operações, praticadas na estrita observância das normas públicas e caracterizando-se pela mera transferência, à EMBRATEL e/ou às demais concessionárias, da parte do faturamento apenas formal da suplicante, por tratar-se de receita efetiva daquelas entidades às quais era transferida, caracterizando-se a suplicante como sua mera arrecadadora.

Cumprе reiterar, ainda, que a matéria foi objeto de exame pela Secretaria da Receita Federal, tendo determinado o Parecer CST/SIPR nº 1511 (exarado em razão de Consulta formulada pela TELEBRÁS – Processo nº 10166.004987/89-80 – docs. 07, anexos à petição de 25/09) que as receitas de terceiros, recebidas pelas concessionárias em razão de operações como aquelas ora referidas, **não deveriam ser consideradas na composição da receita bruta destas últimas.**

À vista da suficiência dos esclarecimentos prestados e da inexistência de qualquer inconsistência ou contradição nos registros contábeis em questão, assim como de qualquer indício (e, muito menos, prova), no sentido de que os mesmos não espelhariam a verdade dos fatos, tratando-se de procedimento adotado à época na mais estrita observância às determinações da TELEBRÁS, não há como prevalecer, *venia concessa*, a imputação de omissão de receitas.

Aliás, já manifestou a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho de Contribuintes, justamente em razão do ora sustentado, o entendimento de que **"Cabe à fiscalização a efetiva prova da omissão de receitas, não sendo elemento bastante para a configuração do ilícito o simples cotejo de declaração e/ou informações prestadas pelo contribuinte"** (Ac. CSRF/01-1.445/92 a 1.447/92, DOU de 19/01/1995).

II.b – QUANTO AO ITEM 3 DO AIIM ("CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS")

No que respeita a este item da autuação, entende igualmente a suplicante que os documentos já acostados aos autos, os esclarecimentos apresentados na impugnação e a identificação dos registros contábeis no Plano de Contas-Padrão (doc. 02 da petição de 25/09/2003) são suficientes à efetiva comprovação da regularidade dos procedimentos adotados.

Ademais, foi descumprido o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77 (conforme preliminarmente referido nesta peça), já tendo a C. Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assegurado, por mais de uma vez, que **"Não prospera a ação fiscal que impugnou a apropriação de despesas operacionais, quando a fiscalização não comprova a inveracidade dos fatos**

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

regularmente registrados na Contabilidade e a prova dos autos não revela qualquer fato que ilida a presunção de licitude da operação contabilizada” (Ac. 101-92.961 – Proc. nº 13766.000511/96-18, julgado em 26/01/2000 e Ac. 101-92.635 – Proc. nº 10783.000523/94-58, julgado em 14/04/1999, dentre outros).

Também a C. Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu ser **“Incabível a glosa de despesa quando a fiscalização não consegue comprovar que ela não preenchia os requisitos indispensáveis à sua dedutibilidade”** (Ac. 108-07.349 – Proc. nº 13888.000561/2002-92).

Portanto, tão somente por estas razões, impõe-se o pronto cancelamento também deste item da autuação fiscal.

Não obstante, admitindo-se, *ad argumentandum*, que assim não se entenda no caso concreto, apresenta a ora recorrente, em anexo, documentos adicionais àqueles já constantes dos autos, comprobatórios da regularidade das operações atinentes às despesas financeiras e às despesas de depreciação e baixas de bens do ativo imobilizado, todas incorridas no período envolvido (1996).

II.c – QUANTO AO ITEM 4 DO AIIM (“BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA”)

Entendeu a R. decisão recorrida que parte das operações objeto do item 4 da autuação fiscal caracterizariam despesas incorridas na aquisição de bens e serviços que, ainda que atinentes a reparos e manutenção, teriam implicado aumento de vida útil superior a um ano dos respectivos bens, razão pela qual deveriam ter integrado o Ativo Permanente da então TELERJ, o que inviabilizaria a sua dedução como custo ou despesa.

Portanto, não tendo sido produzida prova nesse sentido e inexistindo qualquer fundamento válido para a desconsideração dos registros contábeis apresentados (conforme referido, em preliminar, na presente peça), impõe-se a **anulação** da integralidade do item 4 da autuação fiscal.

Neste sentido é a remansosa jurisprudência deste Eg. Conselho de Contribuintes, como se verifica, dentre outras, das seguintes decisões: - **Ac. 101-92.689 Ac. 101-92.404, Ac. 101-79.374, Ac. 103-20.207, Ac. 103-18.320**, cujas ementas transcreve.

De outro lado, se tanto não bastasse, vale mencionar que o simples exame dos contratos que originaram os dispêndios em questão demonstra tratar-se de custos ou despesas regularmente dedutíveis.

A seguir passa a Recorrente a analisar cada um dos contratos que envolvem as parcelas em litígio, dizendo que:

O contrato de fls. 10817/10823, firmado com a empresa ÁLAMO, tinha por objeto **serviços de operação e manutenção** de instalações elétricas em subestações transformadoras, o que, obviamente, caracteriza despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não implicando,

por si só, aumento de vida útil de qualquer bem, muito menos por período superior a um ano. Nem se diga que, por incluir a contratação, secundariamente, serviços de reformas, ampliações e adaptações para instalações elétricas até 15kVA, tal implicaria a obrigatoriedade da ativação dos respectivos montantes, pois, não configurando esta atividade o objeto principal do contrato, não poderia descaracterizar a sua efetiva natureza jurídica (serviços de mera operação e manutenção) e, muito menos, obrigar a ativação do valor integral envolvido.

O contrato de fls. 766/767, firmado com a empresa VALETEL, por sua vez, tinha por objeto **serviços de reparo e atualização tecnológica**, o que, igualmente, demonstra tratar-se de mera manutenção dos equipamentos da então TELERJ. O mesmo entendimento se aplica aos contratos de fls. 737/740 (firmado com a empresa ITE); fls. 741/746 (firmado com a empresa SPLICE); fls. 10777/10798 (firmado com a empresa ICA); fls. 10809/10816 (pagamentos à empresa DARUMA referentes à recuperação de aparelhos telefônicos públicos); e fls. 747/765 (firmado com a empresa STANDARD). Nem se diga, outrossim, que a atualização tecnológica dos equipamentos implicaria proporcionar-lhes vida útil adicional superior a um ano, pois, além de inexistir qualquer previsão contratual a respeito, trata-se de ocorrência acerca da qual não se admite meras conjecturas ou suposições infundadas, conforme antes exposto.

Por último, o contrato de fls. 719/736, firmado com a empresa TELPLAN, refere-se a **serviços de instalação de linhas e aparelhos, extensões, ramais, tomadas, comutadores, plugs e carrier, substituição de aparelhos e cordões, mudanças internas, mudanças de entrada de linhas, correção de instalação, retirada de linhas e aparelhos, retiradas de carrier, rearranjo de linhas e de caixas, instalações e retirada de telefones públicos** na área ali indicada. No mesmo sentido, os contratos firmados com as empresas ALFA (fls. 385/409), ETE (fls. 613/667), BOVIEL KYOWA (fls. 410/463), CRTS (fls. 515/570 e 571/585), ADG (fls. 586/604), CEIET (fls. 464/514), TELENGE (fls. 668/718) e ENGETEL (fls. 605/612).

Nenhuma destas atividades, portanto, implica, por si só, aumento do ativo permanente da empresa ou prazo adicional de vida útil superior a um ano. Trata-se de atividade indispensável à prestação dos serviços de telecomunicação, consistente na contratação, pela TELERJ, de terceiros exclusivamente para a prestação de serviços atinentes a instalações e desinstalações de linhas telefônicas¹ e telefones públicos, sem qualquer ampliação da rede telefônica, mas sim a sua mera manutenção e realocação dos equipamentos já existentes, **a maioria dos quais de propriedade dos próprios usuários** (linhas e aparelhos telefônicos, extensões, ramais, etc.) e, no que respeita àqueles de propriedade da TELERJ (aparelhos de telefones públicos), já regularmente registrados no seu ativo permanente e cuja aquisição se deu por intermédio de operações distintas daquelas em questão.

Em suma, por qualquer ângulo que se examine a questão impõe-se o integral cancelamento também do item 4 da autuação fiscal.

¹ Note-se bem: não se trata de ampliação da rede telefônica, como parece ter entendido a r. decisão ora recorrida, mas apenas de instalação e desinstalação de linhas já existentes, de modo a possibilitar a sua efetiva utilização pelo respectivo usuário (o que, popularmente, denomina-se “puxar a linha” do poste/rua para o interior da residência do usuário).

Por todas as razões retro apresentadas, resta claro que, *data maxima venia*, não apenas deixaram a fiscalização e a R. decisão ora recorrida de comprovar a efetiva ocorrência das alegadas infrações de que resultasse legítima a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, como, também, está cabalmente comprovada, pela ora recorrente, a mais absoluta regularidade dos lançamentos contábeis em questão.

III – INAPLICABILIDADE, QUANDO MENOS, DA MULTA

Por último, ainda que venha a ser eventualmente mantida a exigência fiscal questionada, o que se admite por amor à argumentação, quando menos deverá ser cancelada a multa imposta na autuação fiscal.

Note-se que, na hipótese de não ser acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva da ora recorrente, disto resultará o entendimento no sentido da aplicabilidade, ao caso, do disposto no artigo 132 do Código Tributário Nacional. Ocorre que tal dispositivo legal é claro: a responsabilidade por sucessão está limitada aos **tributos** devidos pela sucedida, o que não abarca as multas devidas por essa.

A natureza jurídica do tributo não se confunde com a natureza da multa. Enquanto a obrigação de pagamento do primeiro sempre decorre da prática de um ato previsto em lei e que não se constitua em sanção de ato ilícito, a segunda tem sempre como pressuposto a prática de ato ilícito do contribuinte. Vale dizer, a multa sempre se constitui como sanção.

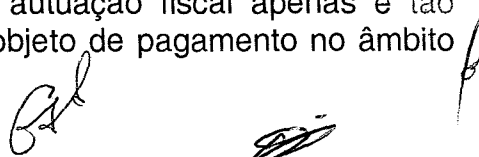
Por isso, a regra do artigo 132 realmente não poderia ser diferente: a responsabilidade por infrações é personalíssima; somente aquele que as cometeu pode e deve ser punido. O sucessor por força de fusão, transformação ou incorporação não pode ser penalizado por uma falha na qual não incidiu.

Cumprе salientar que a transformação, nos termos do art. 220 da Lei nº 6.404/76, “é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro”. Ora, no caso de empresa privatizada, ainda que mantido o mesmo tipo societário (no caso, S/A), é indubitável ter havido efetiva transformação, com relevante alteração de seus controladores (de natureza pública para privada) e de seu regime (de sociedade de economia mista para sociedade integralmente privada). Assim, ainda que se alegue que a privatização não corresponderia exatamente a uma transformação quando sucedida e sucessora adotassem o tipo S/A, quando menos, à vista do art. 108, I do CTN, há de se assegurar àquela os mesmos efeitos jurídicos desta.

Por tais motivos, quando menos a imposição da multa revela-se insustentável no caso concreto, devendo ser cancelada.

P E D I D O

Diante do exposto, pede e espera a recorrente seja parcialmente reformada a R. decisão ora recorrida, a fim de ser mantida a autuação fiscal apenas e tão somente no que respeita aos valores que já foram objeto de pagamento no âmbito



Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

do PAES (Lei nº 10.684/2003), nada mais podendo lhe ser exigido (quando menos, a título de multa), como medida de Direito e de Justiça.

Às fls. 13.042, a Repartição Preparadora, confirma não só a tempestividade do apelo, mas também o depósito, referente à garantia de instância (fls. 13.037/13.040), correspondente a 30% da exigência fiscal, na data do depósito, consignando estarem "atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 10.522/2002, bem como no Decreto nº 4.5213, de 17/12/2002".

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name of the reporting officer, written in a cursive style.

V O T O (VENCIDO)

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que interposto pela Turma Julgadora de primeiro grau com respaldo no Artigo 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993, por haver exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Do mesmo modo, como visto do Relato, a Recorrente, além de apresentar o apelo dentro prazo legal, também efetuou o depósito para garantia de instância.

Pode ser constatado que decisão prolatada pela Turma Julgadora de Primeira Instância, no que se refere aos valores componentes da base de cálculo, cuja exclusão determinou, se processou com estrita observância dos dispositivos legais aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, tendo a R. Autoridade se atido às provas carreadas aos presentes Autos.

Deste modo, nego provimento ao Recurso de Ofício.

No que se refere, exclusivamente à matéria em litígio, objeto do Recurso Voluntário, verifica-se que desde a fase processual que antecedeu a decisão de primeiro grau, sustenta a autuada a ilegitimidade de parte, alegando que se procedente fosse a exigência, a autuada deveria ser a TELEBRAS, pelas razões já declinadas no Relatório.

Efetivamente, entendo que assiste razão à Recorrente. Com efeito, a TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S. A., ora recorrente, como se declara no Edital de privatização, baixado em conjunto pelo MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES e o BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – BNDES, era uma das Empresas Federais de Telecomunicações, constituída que fora, em face do Modelo de Reestruturação e Desestatização, aprovado pelo Decreto nº 2.546, de 14 de abril de 1998, através da cisão parcial da TELEBRAS, conforme Assembléia Geral Extraordinária, datada de 22 de maio de 1998.

No mesmo EDITAL se declara que “a data-base para fins de cisão parcial da TELEBRAS foi o dia 28 de fevereiro de 1998, e a operação foi efetuada com base em balancete levantado nesse dia, de acordo com as regras contábeis e fiscais, notadamente o artigo 6º da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, refletindo a posição patrimonial naquela data, ressalvados os valores registrados na conta de Investimentos, para os quais foi utilizado o balanço de 31 de dezembro de 1997”.

Sendo a União Federal a controladora de todo o SISTEMA TELEBRAS, nos termos da legislação básica, baixada com as Leis nºs. 4.117, de 1962 e 5.792, de 1972, no ano de 1998, o Governo Federal, em face da autorização prevista na Lei nº

9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral das Telecomunicações - LGT) e do Modelo de Reestruturação e Desestatização, aprovado pelo Decreto nº 2.546, de 14 de abril de 1998, resolveu alienar esse controle, mediante a oferta pública de suas ações ordinárias nominativas e preferenciais de seu capital.

Segundo ensina Arnaldo Wald “o governo adotou a forma de cisão para modelar a venda da TELEBRÁS. As vantagens pela escolha foram: (i) **garantir que apenas o governo recebesse o prêmio de controle na privatização**; e (ii) assegurar o direito dos acionistas minoritários. Após a cisão da TELEBRÁS em doze companhias *holdings*, ocorrida em abril de 1998, a data do leilão de todas as doze empresas foi marcada para o dia 29 de julho de 1998”. Comenta, ainda, o mesmo autor, que “o ágio obtido pelo governo com as ofertas das empresas vencedoras superou todas as expectativas do mercado”².

Portanto, além de o Governo Federal ter sido o único responsável pela gestão da empresa, ora recorrente no período de que se cuida (1996), também foi o único beneficiado pela venda de seu controle acionário, privatizado, inclusive em valores muito superiores àqueles inicialmente estimados pelo mercado.

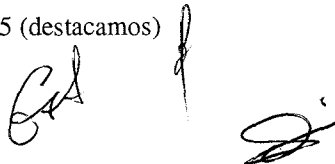
Todas as condições para a alienação foram estabelecidas no O EDITAL MC/BNDES Nº 01/98, expedido pela União, por intermédio do MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES e do BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL-BNDES, este último no exercício das atribuições que lhe foram delegadas pelo Contrato nº 4, de 13 fevereiro de 1998, cujo extrato foi publicado no Diário Oficial da União em 11 de março de 1998, celebrado, nos termos do § 1º do art. 195 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, em cumprimento e para efeito do disposto nos artigos 187 e 191 da referida Lei. Para esse fim o EDITAL **tornou públicas as condições de desestatização das COMPANHIAS**, inclusive aquela, contida no item 5.1, que estabeleceu ser da “responsabilidade exclusiva” da Telebrás, possuída majoritariamente pela União, dentre outras, quaisquer obrigações relativas a tributos, bem como excluir dessa responsabilidade qualquer solidariedade entre a União e as adquirentes:

“CAPÍTULO 5 - INFORMAÇÕES SOBRE AS COMPANHIAS

Sociedades por Ações 5.1 - CONSTITUIÇÃO E BREVE HISTÓRICO

Conforme estabelecido no Modelo de Reestruturação e Desestatização das Empresas Federais de Telecomunicações, aprovado pelo Decreto nº 2.546, de 14 de abril de 1998, as COMPANHIAS foram constituídas a partir da cisão parcial da TELEBRÁS, aprovada na Assembléia Geral Extraordinária de 22 de maio de 1998, sucedendo-a como empresas controladoras das empresas que integram o SISTEMA TELEBRÁS, devidamente alocadas conforme as regiões estabelecidas no Plano Geral de Outorgas nos casos da Empresa Brasileira de Telecomunicações e das empresas de telefonia fixa, e conforme as respectivas Áreas de Concessão, nos casos das sociedades exploradoras do

² *O direito de parceria e a lei de concessões*, 2ª ed., Saraiva, 2004, ps. 554/555 (destacamos)



Serviço Móvel Celular.

A data-base para fins da cisão parcial da TELEBRÁS foi o dia 28 de fevereiro de 1998, e a operação foi efetuada com base em balancete levantado nesse dia, de acordo com as regras contábeis e fiscais aplicáveis, notadamente o art. 6º da Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998, refletindo a posição patrimonial naquela data, ressalvados os valores registrados na conta de Investimentos, para os quais foi utilizado o balanço de 31 de dezembro de 1997.

Para todos os fins e efeitos, as obrigações de qualquer natureza, incluindo, mas não se limitando às de natureza trabalhista, previdenciária, civil, tributária, ambiental e comercial, referentes a atos praticados ou fatos geradores ocorridos até a data da aprovação da cisão parcial, inclusive, permanecerão de responsabilidade exclusiva da TELEBRÁS, com exceção das contingências passivas cujas provisões tenham sido expressamente consignadas nos documentos anexos ao laudo de avaliação, hipótese em que, caso incorridas, as perdas respectivas serão suportadas pelas TELEBRÁS e pela COMPANHIAS em questão, na proporção da contingência a elas alocada.

A partir da aprovação da cisão pela Assembléia Geral Extraordinária acima referida, caberão respectivamente a cada uma das COMPANHIAS, na forma do disposto no art. 229, § 1º da Lei nº 6.404/76, todos os direitos e obrigações referentes a cada uma das parcelas de patrimônio da TELEBRÁS vertidas às COMPANHIAS, cabendo à TELEBRÁS todos os direitos e obrigações referentes à parcela remanescente do patrimônio, sem solidariedade entre a TELEBRÁS e cada uma das COMPANHIAS nem solidariedade entre estas últimas entre si. Se, em virtude da solidariedade legal perante terceiros, a TELEBRÁS ou qualquer das COMPANHIAS for demandada a liquidar obrigação que tiver ficado sob a responsabilidade da TELEBRÁS ou de outra COMPANHIA, a demandada terá o direito de exigir que a TELEBRÁS ou a COMPANHIA responsável pela liquidação daquela obrigação disponha os recursos necessários à sua liquidação.”

O texto supra, principalmente os trechos sublinhados, falam por si.

“Para todos os efeitos”, portanto, inclusive para efeitos de autuações ou processos administrativos fiscais, as obrigações tributárias, dentre outras, não são da responsabilidade dos adquirentes. São da “responsabilidade exclusiva da Telebrás”.

Bastaria dizer que a responsabilidade é exclusiva, para que se entendesse que o proponente não precisaria se preocupar com futuros autos de infração

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

referentes aos períodos anteriores à cisão. No entanto, sendo até mesmo redundante, para não deixar dúvidas, o edital esclareceu que a obrigação da Telebrás seria “sem solidariedade entre a TELEBRÁS e cada uma das COMPANHIAS, nem solidariedade entre estas últimas entre si.”

Como se sabe, a solidariedade não se presume. Para existir, a solidariedade tem de estar expressamente prevista, positivamente, no texto legal ou no contrato, conforme está previsto no artigo 265 do Novo Código Civil, bem como figurava no artigo 896 do CC de 1916, onde se declara:

“**Art. 265.** A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes” (Código Civil de 2002).

“**Art. 896.** A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

No entanto, por questão de ênfase - talvez antevendo que alguma autoridade fiscal não viesse a aceitar a clareza dessa norma legal -, esclareceu ainda o Edital que não haveria solidariedade. O licitante poderia dar seu lance (que o Edital chama de “lance”), sem preocupar-se com débitos anteriores, pois, além de não previr positivamente a existência de solidariedade, ainda previu-a negativamente, isto é, para excluí-la.

O Edital não limitou a ausência de solidariedade. Previu-a (a ausência) plena. Tampouco limitou a exclusão de responsabilidade. **Excluiu-a sem distinguir as obrigações relativas à participação do acionista controlador (a União).** Aliás, nem precisaria tratar deste assunto, pois onde o edital não distingue, não poderá o intérprete distinguir. Onde não limitou, é defeso ao intérprete limitar.

Além dessa regra de interpretação, válida para a exegese das leis como a dos contratos e quaisquer textos jurídicos, indica com clareza essa ausência de limitação da exclusão de responsabilidade o fato de que, como acionista majoritária da Telebrás (que, sendo sociedade de economia mista, era *ipso facto* controladora por definição legal), **a União tinha poderes, e os usou, para impor obrigações à sociedade (Telebrás)**, como pessoa jurídica controlada que era.

Obrigação imposta à pessoa jurídica controlada (*held*) não é obrigação da controladora (*holding*)³. É obrigação da controlada. Não há cogitar, diante de deliberação tomada pela controladora (e manifestada no Edital), em reduzir seus efeitos a percentual de obediência à deliberação. A controladora dirige a empresa como um todo, e não como parcela de seu capital. Controlador que detenha, por exemplo, 51% do capital social “usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais” **todas, e não apenas 51% dessas atividades.**

A União não abriu mão de seus direitos em proporção ao percentual do capital que detinha. O Edital, decorrente de uma política de governo (de uma decisão da União), foi firmado por ela (União Federal) proprietária majoritária e controladora da Telebrás (representada pelo Ministério das Comunicações, que foi

³ No caso, a controladora (*holding*) é a União; e a controlada (*held*), a Telebrás.

o órgão governamental que co-editou o Edital n.º 01/98) e pelo BNDES, (empresa pública também controlada integralmente pelo sujeito ativo do tributo ora cobrado, isto é, pela União). Deste modo, a exclusão de responsabilidade por tributos, cujos fatos geradores fossem anteriores à cisão, foi adotada por entes da administração pública a que se subordinava a empresa controlada (a Telebrás). Ora, a Telebrás, quando assume uma obrigação (por ordem e deliberação de sua controladora), ou quando a controladora o determina, **assume-a sem levar em consideração a quantos de seus acionistas afetará, pois afetará a todos (100%, não x% dos acionistas ou das ações).**

As regras de interpretação dos contratos administrativos, que, aliás, não diferem substancialmente das que regem a interpretação das leis ou dos contratos em geral, assim como as regras concernentes a editais e outros textos de direito público, conduzem à conclusão no sentido de que não pode o aplicador restringir seu alcance, onde o próprio ato não restringiu.

No edital há, nessa matéria, uma restrição. "As obrigações de qualquer natureza, incluindo, mas não se limitando às de natureza trabalhista, previdenciária, civil, tributária, ambiental e comercial, referentes a atos praticados ou fatos geradores ocorridos até a data da aprovação da cisão parcial, inclusive, permanecerão de responsabilidade exclusiva da TELEBRÁS", mas com uma exceção: "com exceção das contingências passivas cujas provisões tenham sido expressamente consignadas nos documentos anexos ao laudo de avaliação, hipótese em que, caso incorridas, as perdas respectivas serão suportadas pelas TELEBRÁS e pela COMPANHIAS em questão, na proporção da contingência a elas alocada."

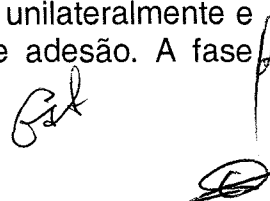
Essa exceção não se aplica ao caso. Terá havido contingência passiva em cuja provisão tenha sido, no laudo de avaliação, expressamente consignado o tributo objeto do auto de infração? Não houve. Logo, não se há de falar em "proporção da contingência", por falta de objeto.

Como se sabe, a exceção confirma a regra. E se na exceção há a inclusão de um item ("contingências passivas cujas provisões tenham sido expressamente consignadas nos documentos anexos ao laudo de avaliação"), deve o intérprete automaticamente entender não incluídos todos os demais itens (CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Editora Forense, págs. 242-244).

Tal conclusão, que é intuitiva e lógica, decorre também dos princípios que dominam a interpretação de editais e contratos de direito público.

Para a interpretação dos editais e contratos administrativos, deve-se considerar que eles correspondem ao que, em direito comum, denominam-se "contratos de adesão" ou contêm "cláusulas de adesão", como assinala o culto Procurador da Fazenda Nacional, Dr. LEON FREJDA SZKLAROWSKY, cuja interpretação deve fazer-se em favor do particular que contrata com a administração:

"Esses contratos impõem condições e cláusulas unilateralmente e caracterizam-se como verdadeiros contratos de adesão. A fase



inicial de debates e da transigência fica eliminada, visto que uma das partes impõe à outra, como um todo, o instrumento inteiro do negócio que esta em geral não pode recusar, com a predominância apenas da igualdade jurídica. É uma espécie de contrato-regulamento, estabelecido previamente pela contratante e que a contratada aceita ou não, segundo as normas de rigorosa padronização.

Neste sentido, CLÓVIS, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, SÍLVIO RODRIGUES e CUNHA GONÇALVES. A propósito, o Código do Consumidor, estatuído pela Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990, trata do contrato de adesão e define-o como aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente, sem que suas cláusulas possam ser discutidas ou modificadas substancialmente.

A Lei de Licitações e Contratos - Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, e suas alterações posteriores, regula a matéria, objeto do questionamento, destacando-se o art. 54, o qual dispõe que

Os contratos administrativos de que trata esta lei regulam-se pelas suas cláusulas contratuais e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado.

§ 1º Os contratos devem estabelecer com clareza e precisão as condições para sua execução, expressas em cláusulas que definam os direitos, obrigações e responsabilidades das partes, em conformidade com os termos da licitação e da proposta a que se vinculam.

"As cláusulas duvidosas se interpretam em favor de quem se obriga e qualquer obscuridade deve ser debitada à conta de quem redigiu o ajuste, de sorte que, no conflito entre duas cláusulas, a contradição prejudica o outorgante e não o outorgado." (WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, *Curso de Direito Civil*, Parte Geral, 18ª edição, 1979, pp. 181-183, *apud* ob. adiante cit.).

E continua o ilustre Procurador, atualmente aposentado:

"Na interpretação dos contratos administrativos levar-se-á em conta o interesse público mas não se rejeitará a proteção que é devida ao contratado nem se negarão os princípios da boa-fé e da probidade, contra o arbítrio, os quais devem ser rigorosamente respeitados pelo Poder Público, fazendo-se a interpretação da maneira menos onerosa para o devedor, no conjunto das disposições e não isoladamente. (Cf., a opinião de CARLOS ALBERTO SILVEIRA LENZI, *in Código do Consumidor Comentado*, Editora Consulex Ltda., 1ª edição, p. 87. Recordem-se também os escólios de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, RIVERO e BÉNOIT, no

Processo n.º : 15374.002156/00-73

Acórdão n.º : 101-95.317

mesmo sentido).”⁴

Segundo JESSÉ TORRES PEREIRA JÚNIOR os contratos com a Administração vinculam-se aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade. Ombreiam-se ao princípio da legalidade, porque não exclui, antes ratifica, que se submetem ao axioma do princípio *pacta sunt servanda*⁵. Neste sentido, amolda-se o pensamento de CAIO TÁCITO⁶, CARLOS PINTO COELHO MOTTA e ADILSON ABREU DALLARI.⁷

No caso, o princípio *pacta sunt servanda* impõe que o pacto, resultante do edital e no contrato em que aquele se integra, no sentido de excluir-se a responsabilidade do licitante vencedor, obriga a que a própria União (na qualidade de controladora da Telebrás e de vendedora das ações), assuntora da obrigação de não cobrar, é ao mesmo tempo credora do tributo, não havendo por que cogitar-se de exigência do crédito tributário que, segundo a cláusula 5.1 do Edital, é de responsabilidade exclusiva de outrem.

A União, posta no Edital como “vendedora” sob as condições que o Edital ditava (entre as quais a exclusão de responsabilidade por tributos, em favor do licitante), não pode ao mesmo tempo dispensar e cobrar - não pode dispensar no edital e cobrar no auto.

Tal seria ofensa ao princípio da moralidade e da boa fé.

Como anteriormente afirmou a autuada às fls. 6.354 a 6.356, pelo teor da disposição editalícia: (i) as empresas licitantes, atuais controladores da Recorrente, somente poderiam avaliar as informações públicas ou disponibilizadas no “*data room*” da privatização; (ii) a **TELEBRÁS** é exclusivamente responsável por todas as obrigações decorrentes de fatos geradores ocorridos antes da data da aprovação de sua cisão parcial, efetivada em 28 de fevereiro de 1998; (iii) entre as informações existentes no aludido “*data room*”, por óbvio, não se incluíam os lançamentos compreendidos pelo auto de infração lavrado somente no ano 2000.

MARÇAL JUSTEN “admite que se aplica o regime de direito público a esses contratos, contudo adverte com razão que a supremacia e a indisponibilidade do interesse público não exclui os princípios da legalidade, isonomia, moralidade e outros mais inseridos na Constituição, não bastando invocar o interesse público para que prevaleça a opinião dos agentes estatais”.⁸

No caso, esses princípios são lembrados e reproduzidos na Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997, que regeu o “processo especial de desestatização” (art. 197), no art. 6.º do “modelo de reestruturação e desestatização das empresas federais de telecomunicações” (Decreto n.º 2.456, de 14 de abril de 1998).

⁴ “Interpretação dos Contratos Administrativos” in *Nave da Palavra*, Edição n.º 12 - 01/10/99

⁵ Cf. Comentários à Lei das Licitações e Contratações da Administração Pública, Renovar, 4ª Edição, pp. 366 a 373

⁶ Cf. Direito Administrativo, Saraiva, 1975, p. 291

⁷ *Apud* obra supracitada.

⁸ Cf. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*, Aidê, 4ª edição, p. 346; *apud* SZKLAROWSKY, cit.

Assinala o Exmo. Senhor Ministro Carlos Ayres Britto, do STF que, “como privatizar implica um procedimento administrativo, todo ele a cargo da entidade-*mater* da empresa estatal, a regra a observar é aquela comum a toda conduta oficial de realização da função administrativa; quer dizer, a regra a observar é uma conduta que se inicia pela observância dos princípios da legalidade e da publicidade – que são de verificação objetiva – e termina pelos princípios da impessoalidade e da moralidade – que são de verificação subjetiva”⁹.

Pois, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Por força mesmo destes princípios da lealdade e boa-fé, firmou-se o correto entendimento de que orientações firmadas pela Administração em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de sancionar, agravar a situação dos administrados ou denegar-lhes pretensões, de tal sorte que só se aplicam aos casos ocorridos depois de tal notícia.”¹⁰

Ora, se desde a Constituição, a Lei e o Decreto, até o Edital e o Contrato, alude-se a tais princípios, de que é corolário a regra “pactos não de ser cumpridos” (*pacta sunt servanda*), então não há como cogitar de cobrar-se tributo que, por determinação do sujeito ativo (a União) não se encontra na responsabilidade do licitante vencedor (no caso o contribuinte atuado).

O processo administrativo fiscal não é infenso às regras traçadas para os processos administrativos federais (Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 67). No art. 2.º dispõe a referida lei:

“Art. 2.º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

.....
.....

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”.

A lealdade e a boa fé são exigidas da Administração, do mesmo modo que se exige do administrado (art. 4.º, inciso II, da mesma lei).

Não há, pois, como induzir o licitante a propor um lance maior (porque está dispensado das obrigações anteriores) e depois, desobediente ao pacto, exigir dele tributo cujo fato gerador é anterior. Seria agir com má-fé e deslealdade, forçando-o a

⁹ A privatização das empresas estatais, à luz da Constituição, Revista Trimestral de Direito Público nº 12/95, Malheiros, ps. 130/131.

¹⁰ *Ob.cit.*, pág. 73.

Processo n.º : 15374.002156/00-73

Acórdão n.º : 101-95.317

pagar duas vezes (uma vez, levando-o a um lanço maior; outra vez, rompendo o pacto e cobrando o tributo).

O edital, como o contrato, faz “lei entre as partes”:

Esta norma-princípio encontra-se disposta no art. 41, caput, da Lei nº 8.666/93:

"A Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha estritamente vinculada."

O edital, nesse caso, torna-se lei entre as partes. Este mesmo princípio dá origem a outro que lhe é afeto, o da **inalterabilidade do instrumento convocatório**. De fato, a regra que se impõe é de que depois de publicado o edital não deve mais a Administração promover-lhe alterações, salvo se assim o exigir o interesse público. Trata-se de garantia à moralidade e impessoalidade administrativa, bem como ao primado da segurança jurídica."¹¹

Coerentemente foi disposto no contrato firmado entre o contribuinte e a União, que :

“o presente contrato completa e integra o EDITAL, será interpretado de conformidade com as definições e abreviações do item 1.1 do capítulo 1 do Edital e é complementado pelas demais disposições nele constantes” (cláusula 7.2).


De outra forma não poderia ser estabelecido porque o contrato não pode desviar-se do edital, seja para beneficiar, seja para prejudicar o licitante.

Nesse sentido é a jurisprudência, de que o excerto infra é expressivo exemplo:

“DIREITO ADMINISTRATIVO. LICITAÇÃO. EDITAL COMO INSTRUMENTO VINCULATÓRIO DAS PARTES. ALTERAÇÃO COM DESCUMPRIMENTO DA LEI. [MANDADO DE] SEGURANÇA CONCEDIDO.

É entendimento correntio na doutrina, como na jurisprudência, que o Edital, no procedimento licitatório, constitui lei entre as partes e é instrumento de validade dos atos praticados no curso da licitação.

Ao descumprir normas editalícias, a Administração frustra a própria razão de ser da licitação e viola os princípios que direcionam a atividade administrativa, tais como: o da legalidade, da moralidade e da isonomia.”

(STJ, MS nº 5.597/DF, 1ª S., Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, DJU 01.06.1998)”.


¹¹ FELIPE LUIZ MACHADO BARROS . “Princípios administrativos aplicáveis à licitação pública” in *Universo Jurídico*, São Paulo, 2001. Os grifos estão no próprio original.

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

À vista do exposto, indubitoso é o direito da licitante vencedora, ora recorrente, de obter o cumprimento do avençado, com fundamento na legislação indicada no início e em especial da cláusula que diz ser "responsabilidade exclusiva" de outrem (isto é, "responsabilidade exclusiva" do próprio sujeito ativo, a União).

A Administração tem que ser confiável¹² para haver segurança jurídica, que se consubstancia no fundamento maior do Estado de Direito.

Por fim, cabe assinalar que não socorre o Fisco, no caso, o disposto no art. 123 do CTN, dado que não se cuida, na hipótese, de mera "convenção particular" (matéria por ele regulada), mas sim de **compromisso formal assumido, em última análise, pelo próprio sujeito ativo da obrigação fiscal em debate.**

Assim, impõe-se o reconhecimento da nulidade da presente autuação fiscal, dado não poder a Recorrente figurar como sujeito passivo das obrigações tributárias referentes a atos e fatos ocorridos antes da cisão parcial, efetivada em 28 de fevereiro de 1998.

Em face do exposto, proponho que se negue provimento ao Recurso de Ofício e seja declarado nulo o Ato Administrativo de Lançamento, por inegável erro na identificação do sujeito passivo.

MÉRITO

Em sessão do passado mês de setembro, após ter o Colegiado negado provimento ao recurso de ofício e rejeitado a preliminar de ilegitimidade de parte, foi adiado o julgamento para que me pronunciasse sobre o mérito, o que passo a fazê-lo.

Como visto do Relatório, após a decisão recorrida permanecem em litígio os seguintes valores:

- a) OMISSAO DE RECEITAS -Estornos de Vendas – R\$ 11.439.222,489;
- b) CUSTOS OU DEPENDAS NÃO COMPROVADOS – R\$ 98.112.964,88; **(conferir este valor com base nos documentos citados no Relatório)**
- c) BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA R\$ 11.179.409,91.

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS

¹² É direito do administrado que assim seja - Jesús González Perez, *El Principio General de la Buena Fé en el Derecho Administrativo*, 1983, pág. 31.

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Deduz-se da decisão recorrida que, após a empresa haver se conformado com a tributação de variadas verbas arroladas como OMISSÃO DE RECEITAS, solicitando o parcelamento nos termos da Lei nº 10.684, de 2003, restaram tributados como omissão no registro de receita apenas os valores referentes a ajustes contábeis, materializados em estornos de parcelas pertencentes à EMBRATEL e/ou às demais concessionárias, em razão de serviços prestados em conjunto e contabilizadas *a priori* como receita, por determinação da TELEBRÁS, mas que seriam objeto de rateio, quando viesse o demonstrativo da EMBRATEL e TELEBRÁS.

Como alegou a autuada na fase impugnatória a simples conferência do Plano de Contas Padrão demonstra não se tratar de efetivo estorno de vendas, mas de ajustes determinados pela própria EMBRATEL, em razão da sistemática contábil por esta determinado e também porque a repartição de receitas de ligações com outras companhias eram reguladas pela TELEBRÁS.

Todos os meses a EMBRATEL emitia e enviava a cada concessionária o "Demonstrativo de Faturamento – DEFAT", fixando o valor que deveria ser a ela repassado e às demais concessionárias, no caso das ligações recebidas a cobrar e também nos casos de ligações de DDI e DD, efetuadas em sua área, eis que nesses casos, embora por ela faturada, a receita só em parte lhe pertencia.

Acrescenta a autuada que essa matéria foi objeto de consulta à Receita Federal, tendo o Parecer CST/SIPR nº 1.511, onde foi esclarecido que esses valores repassados não deveriam ser consideradas na receita bruta.

As receitas objeto de ajuste foram repassadas à EMBRATEL e às demais concessionárias envolvidas e os tributos sobre essas receitas devem ter servido de base de cálculo dos tributos federais por elas devidos, portanto, a exigência do tributo sobre essas parcelas implicaria em *bis in idem*.

A autuada juntou aos autos toda legislação que regula o relacionamento comercial entre a EMBRATEL e as Concessionárias do Serviço Público de Telecomunicações (Norma 012/93 da TELEBRÁS, aprovado pela Portaria 1975/93 do Ministério das Comunicações), as Portarias 2/96 e 11/96, bem como o Plano de Contas aprovado pela Portaria nº 71/85 do Ministro das Comunicações, não tendo, todavia, acostado as cópias dos DEFAT enviados pela EMBRATEL, dado não haver encontrado esses documentos, razão pela qual solicitou que fosse oficiado à EMBRATEL E TELEBRÁS para que estas comprovassem o montante das receitas estornadas objeto de repasse a outras concessionárias e à própria EMBRATEL, que haviam sido arrecadadas pela autuada, o que não ocorreu, alegando a decisão recorrida que essas empresas em face da decadência não mais estariam obrigadas a apresentar esses documentos.

A decisão recorrida manteve a tributação, dizendo que não basta esclarecer o lançamento e comprovar que o código refere-se à determinada operação. Deve ser comprovado o montante envolvido e que a simples conferência do Plano de Contas-Padrão não ilide o lançamento, pois permite que se comprove a operação contabilizada, mas não permite que se comprove a regularidade dos valores lançados.

Segundo se relata nos autos, os valores submetidos à tributação não passam de meros ajustes contábeis, em razão de:

- a) Estimativas de receitas auferidas pelo aluguel de linhas à EMBRATEL (DEFAT). Valores lançados provisoriamente até o recebimento no mês seguinte do Demonstrativo da EMBRATEL;
- b) Transferência de receitas decorrente de utilização da rede de telecomunicações móvel;
- c) Repartição de ligações a cobrar – RPE;
- d) Ajustes por aumento, em razão no percentual de transferência de receita à EMBRATEL por serviços de telecomunicações, determinado pela Portaria nº 02, de 13.02.1996;
- e) Ajustes contábeis referentes à receita estimada e à receita efetiva, pois segundo instruções do Ministério das Comunicações, a autuada estava obrigada a estimar o faturamento em determinado mês com base em estimativa de pulsos a serem demandados, procedendo ao lançamento contábil pertinente. Quando verificado o faturamento real, procedia-se aos ajustes necessários, para mais ou para menos.

Nenhum desses fatos mencionados na peça impugnatória foi contraditado pela Fiscalização.

Entendo que, no caso, o Fisco não apurou qualquer omissão de receita, dado que isso implicaria em checar toda a contabilidade, conferindo a receita contabilizada e a efetivamente auferida, salientando-se que a receita estornada, como alegado foi objeto de repasse sem contestação da Fiscalização.

Fora os casos de presunção, entre os quais não se encontra o simples estorno de valores que embora contabilizados como receita não tinha suporte para ser qualificada como receita efetiva e definitiva, a acusação de omissão de receita terá de ser provada pela autoridade fiscal, como decorre da interpretação sistemática de toda a legislação tributária, inclusive das normas invocadas pela própria Fiscalização.

No período a que se refere à autuação vigia o regime de estatização do sistema de telefonia, em consequência a autuada sujeitava-se às regras previstas nas Leis nº 4.117/62 e 5.792/72, segundo as quais competia à União Federal,

diretamente (i) explorar e manter os chamados “serviços dos troncos”, que integravam o então Sistema Nacional de Telecomunicações, assim como os serviços públicos de telefones estaduais; (ii) fiscalizar os serviços de telecomunicações por ela concedidos, autorizados ou permitidos; (iii) as chamadas empresas pólos (TELERJ, TELESP, TELEMIG etc.) estavam sujeitas ao cumprimento de medidas uniformes de coordenação e de assistência administrativa editadas pela TELEBRAS, inclusive e em especial no tocante à contabilização de suas operações, sujeitando-se a regime próprio de auditoria, segundo os citados critérios regulamentares estabelecidos uniformemente para todo o Sistema Nacional de Telecomunicações pela TELEBRAS e também pelo Tribunal de Contas da União.

Assim, tendo em vista que a legislação tributária, exceto nos casos de presunção, exige que a Autoridade Fiscal, quando venha de acusar o contribuinte de omitir receitas, comprove o seu efetivo auferimento e que tenha deixado de contabilizá-la, o que inexistiu na espécie. Por tal motivo conduzo meu voto no sentido de que sejam excluídos da tributação os valores referentes aos aludidos ajustes, vez que o crédito tributário resultante das demais matérias arroladas como omissão no registro de receita, como se deduz da decisão recorrida já foi objeto de parcelamento.

CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Embora o maior montante dos valores mantidos como custos ou despesas não comprovados se refira depreciação de bens do imobilizado (R\$ 8.410 mil), baixa de bens do ativo imobilizado (R\$ 11.314 mil) e amortização de empréstimos e juros desses empréstimos (R\$ 34.812 mil), a recorrente não logrou acostar aos autos a documentação que permitisse comprovar a sua regularidade, deste modo, ratifico o decidido pela decisão recorrida, mantendo a exigência fiscal sobre os custos e despesas não comprovadas, mantidas pela decisão recorrida.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA

Com relação às parcelas que o Fisco considerou imobilizáveis, verifica-se que elas decorrem da assinatura de inúmeros contratos para a prestação de serviços diversos, como operação e manutenção de instalações elétricas em subestações transformadoras, reparo e atualização tecnológica, transformação tecnológica e recuperação de aparelhos telefônicos públicos; fornecimento de equipamentos necessários à ampliação de terminais e troncos digitais, instalação de linhas e aparelhos, retirada de carrier, rearranjo de linhas e de caixas, instalação e retirada de telefones públicos etc.

O Fisco entendeu que as parcelas desembolsadas para execução desses contratos deveriam ser imobilizadas em razão do critério de utilidade do conjunto.

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

não prevalecendo o valor unitário, posto que os valores comporiam um todo, logo independeria dos tipos de gastos por espécie de bens e serviços contabilizados, glosando tudo sem apresentar qualquer relação, seja por contrato, seja por espécie de bens e serviços, que deveriam ter sido imobilizados. Também não indicou a que conta do Ativo deveriam tais valores ser integrados.

Na decisão recorrida se declara que a atuada apresentou, apenas, contratos, não demonstrando, através de documento que embasou a dedução como despesa que houvesse algum valor entre os atuados que não devesse ser ativado.

Entendo que a iniciativa da ativação de cada parcela deveria ser justificada pela Fiscalização e não exigir da atuada que esclarecesse porque não cabia a imobilização, a isso acrescento que da leitura da maioria dos 16 (dezesesseis) contratos assinados, observa-se que os serviços contratados eram para serem executados nos mais diversos lugares não só no Rio de Janeiro, como também em outros Municípios, como Niterói, cuja execução, salvo prova em contrário que cabia à Fiscalização apresentar, não se deduz, na sua maioria, implicar em adicional de vida útil superior a um ano. Como se observa do teor desses contratos, assinados com mais de 15 (quinze) empresas.

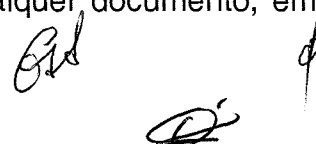
Também cabe observar que os contratos se referem aos mais diversos serviços contratados no **ano de 1996 e a atuação somente foi levada a cabo em 9 de agosto de 2000**, sem que, todavia, a Fiscalização deduzisse do valor tributável as taxas de depreciação a que estão sujeitas esses bens de telecomunicações, que embora alguns possam ter uma vida útil superior a um ano, com certeza a maioria não alcança cinco anos, logo, quando da atuação, a maioria já estaria totalmente depreciada e baixada.

Deve ser assinalado, ainda, que além da multiplicidade e variedade dos serviços contratados, este último fator (lapso temporal entre a apropriação e a auditoria fiscal), que se mostrou relevante, com preponderância, na avaliação da glosa e conseqüente exclusão das parcelas que a autoridade lançadora sujeitou à imobilização, notadamente pelo fato de que, na prática, implicaria inobservância do período de competência na apropriação de custos ou despesas.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

Da Multa Aplicada

Finalmente, como já assinalado, a Decisão Recorrida, invocando o disposto nos artigos 129 e 133 do CTN e consignando que o sucessor responde pelos tributos devidos, sejam créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, recusou-se a oficiar a TELEBRAS e EMBRATEL, alegando que essas empresas que não mais estariam obrigadas a apresentar qualquer documento, em



Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

razão de já haver decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, todavia, talvez por falta de solicitação expressa por parte da autuada, omitiu-se quanto à exigência da multa, o que deve ser considerado como mantida.

Todavia, não resta a menor dúvida de que, no caso da compra em leilão de empresa em que o Poder Público tinha o controle acionário e administração, ocorre a mais inquestionável das sucessões, dado tratar-se de sucessão promovida pelo próprio poder público.

No caso, em razão da venda em leilão, ocorreu a transferência do estabelecimento, como unidade econômico-**jurídica**, para outro titular, assim como a inexistência de solução de continuidade na prestação de serviços, caracterizando-se a **sucessão**.

Pois, de acordo Código Civil - Lei nº 10.406, de 2002, art. 1142, considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Nos termos do PN CST nº 20, de 1982, que interpretou o disposto no art. 133 do CTN, **ocorre sucessão empresarial para efeitos de responsabilidade tributária perante a legislação do imposto de renda**, quando houver aquisição do patrimônio, constituído por estabelecimento comercial ou fundo de comércio, assumindo o adquirente o ativo e o passivo de firma ou sociedade, em conseqüência cabe a exclusão da multa por infrações, quando a infração praticada pela alienante for apurada após a assunção desse fundo de comércio.

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº - CSRF/01-02.045, cuja ementa abaixo se transcreve, já decidiu que, no caso da alienação da totalidade das quotas sociais de uma pessoa jurídica caracteriza a hipótese de sucessão de estabelecimento, passível de enquadramento no art. 133 do CTN, conforme reconhecido por pacífica jurisprudência administrativa.

Ementa do Acórdão nº -CSRF/01- 02.045:

“Penalidade – Multa de Ofício – Responsabilidade por Sucessão - A aquisição da pessoa jurídica, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com a substituição total do seu quadro de sócios, caracteriza a sucessão de que trata o art. 133 do CTN, não respondendo os novos sócios pela multa de natureza fiscal aplicada em razão de infração cometida na gestão dos antigos proprietários, quando imposta posteriormente à aquisição.”

Processo n.º : 15374.002156/00-73
Acórdão n.º : 101-95.317

Na verdade, afrontaria todos os princípios legais e morais impor qualquer sanção a quem não tinha a menor ingerência na vida da sociedade leiloadada, a sucessora somente responde pelos tributos, como reiterada jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assinale-se que a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em decisão unânime, de que foi Relator o Conselheiro NELSON MALMANN, também decidiu que:

“Considera-se sucessora, para efeito de responsabilidade por todos os tributos devidos até a data do ato pela sociedade de economia mista, a sociedade de direito privado que resultar desta transformação, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas transformadas.” (Acórdão nº 104-21.051).

Deve assinalar-se que a conclusão no sentido de que a multa de lançamento de ofício deve ser excluída, não está fundada no que estabelece o artigo 133 do CTN (adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato), mas por uma espécie de transformação especial decorrente da privatização, como já decidido pela Colenda 4ª Câmara deste Conselho, como faz certo o Aresto cuja ementa está acima transcrita.

Conclusão

Portanto, em face de haver sido superada a preliminar, em cuja votação restou vencido este Relator, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os seguintes montantes: i) R\$ 11.439.222,49, referente aos ajustes promovidos para compatibilização da receita provisionada com a efetivamente auferida; ii) R\$ 11.179.409,91, correspondente aos valores de contratos que o Fisco considerou ativáveis; e iii) afastar a incidência da multa de lançamento de ofício.

Brasília, DF, 08 de dezembro de 2005


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL 

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VALMIR SANDRI, Redator Designado

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pelo Nobre Relator, ousou discordar parcialmente de seu bem fundamentado voto proferido nos presentes autos, quando acolhe os argumentos despendidos pela Recorrente no sentido da ilegitimidade passiva de parte da autuada, em razão de que por ocasião dos fatos geradores da obrigação tributária (1996), a contribuinte integrava o Sistema TELEBRÁS e, assim, encontrava-se sob o controle único e exclusivo da própria União Federal, aliado ao fato que em face do estabelecido no Capítulo 5 do Edital de Privatização, as obrigações de qualquer natureza, inclusive tributária, referentes a atos praticados ou fatos geradores ocorridos até a data da aprovação da cisão parcial (abril/1998), inclusive, era de responsabilidade exclusiva da TELEBRÁS.

Ou seja, no entendimento do Nobre Relator, por ter a Recorrente como acionista majoritário o Sistema TELEBRÁS, que por sua vez tinha como acionista majoritário a União, e que por força do Edital de Privatização, não poderia a Recorrente figurar como sujeito passivo das obrigações tributárias referentes a atos e fatos ocorridos antes da cisão parcial, efetivada em 28 de fevereiro de 1998.

Com a devida *vênia* não me parece ser este o melhor entendimento que deva ser aplicado à matéria, eis que independentemente do Sistema Telebrás deter o controle societário da Recorrente, por possuir maioria expressiva das ações ordinárias, não significa dizer que por um simples Edital de Privatização poderia ela exonerar a controlada, no caso a

Processo n.º : 15374.002156/00-73

Acórdão n.º : 101-95.317

Recorrente, da responsabilidade pelo pagamento de tributos e contribuições que deixaram de ser recolhidos por eventuais irregularidades apuradas pela fiscalização até o momento da cisão parcial realizada em abril de 1998, salvo disposição de lei neste sentido, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, independentemente tenha a Recorrente como acionista majoritário a União por intermédio do Sistema TELEBRÁS, o fato é que a Recorrente por se tratar à época de empresa de economia mista, estava sujeita as mesmas normas de tributação tal qual as empresas privadas, e assim continuou sujeita após o processo de privatização, eis que teve à época relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador objeto do lançamento ora guerreado, conforme disposto no inciso I, parágrafo único do art. 121 do CTN.

O fato é que a relação obrigacional tributária é decorrente de lei e não da vontade das partes, não podendo, por conseguinte, convenções particulares, salvo disposição de lei em contrário, ser oposta à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, *ex vi* do disposto no art. 123 do CTN.

Conforme ensinamento de Hugo de Brito Machado, isto significa dizer que ... *as pessoas podem estipular, entre elas, a quem cabe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, ou, em outras palavras, a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em certas situações, mas suas estipulações não podem ser opostas à Fazenda Pública. As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública. Terá esta, não obstante o estipulado em convenções particulares, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas às quais a lei atribuiu a condição de sujeito passivo.*

Processo n.º : 15374.002156/00-73

Acórdão n.º : 101-95.317

Logo, independente do edital específico da privatização das empresas de telecomunicações responsabilizar a TELEBRÁS pelas obrigações de qualquer natureza, incluindo a tributária, por atos praticados ou fatos geradores ocorridos até a data da aprovação da cisão parcial, o fato é que sem lei específica neste sentido, tal edital não poderia exonerar a Recorrente de eventual exigência tributária apurada após o processo de privatização relativa a períodos pretéritos.

Não se trata, portanto, aqui de analisar malferimento aos princípios da moralidade e publicidade praticados pelo vendedor (Sistema TELEBRÁS) por ocasião do Edital de Privatização, ao não revelar informações acerca dos procedimentos fiscais adotados que poderiam gerar possíveis contingências fiscais ou por ter deixado de recolher tributos à época devida, até porque cabia aos eventuais interessados na compra do controle acionário da Recorrente, por intermédio de due diligence verificar possíveis contingências fiscais não contempladas nas demonstrações financeiras disponibilizadas no “data room” de privatização, mas sim da devida aplicação da lei tributária que atribui a Recorrente à responsabilidade pelo tributo devido nas suas operações.

Assim, ao se sentir atingida por inobservância no que foi estipulado no Edital de Privatização, resta a Recorrente por pagar dívida alheia com o direito de regresso, ou seja, com a titularidade jurídica de haver de volta do sucedido o valor que despendeu em prol deste, mas jamais ser excluído do pólo passivo da obrigação tributária conforme requer, eis que teve relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador e, por conseguinte, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional.



Processo n.º : 15374.002156/00-73

Acórdão n.º : 101-95.317

Logo, nesse ponto entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida que manteve o lançamento efetuado na pessoa da Recorrente.

É o meu voto.

Sala das Sessões (DF), em 08 de dezembro de 2005



VAEMIR SANDRI

