



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.000013/2006-30
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.274 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ e REFLEXOS
Recorrentes MCOM WIRELESS S/A (ATUAL MCOM WIRELESS LTDA) e FAZENDA NACIONAL
2ª TURMA DA DRJ EM CAMPINAS SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 2000, 2001, 2002

PIS E COFINS. APURAÇÃO MENSAL. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 RECONHECENDO A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

A decisão do Supremo Tribunal Federal e a edição de Súmula Vinculante nº 8, reconhecendo que são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário, têm efeito vinculante em relação à Administração Pública direta e indireta.

Reconhecida a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, e versando a exigência do lançamento sobre fatos geradores ocorridos em 1997, com notificação do lançamento somente em 2005, correta a decisão “a quo” que reconheceu a decadência correspondente ao ano-calendário de 1997, por já ter decorrido, quando do lançamento, prazo superior a 05 (cinco) anos.

Recurso de ofício negado.

IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. PASSIVO COM CONTRATOS DE MÚTUO E COM T-BILL'S. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO. EXAME DA PROVA NO CASO CONCRETO.

A autoridade fiscal lavrou auto de infração exigindo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em relação aos valores correspondentes aos contratos de mútuo e transações com T-bill's, partindo da premissa de que se tratavam de lucros, do caixa 2, que anteriormente tinham sido enviados ao exterior. Foi por esta razão que considerou a integralidade de tais valores como lucro e não como receita. Contudo, da análise da prova, incluindo a data de constituição da empresa, os locais de funcionamento da autuada, o número de funcionários, os bens do ativo, as despesas contabilizadas, a forma de pagamento destas, a

movimentação financeira contida nos extratos bancários, bem como os detalhes envolvendo as subseqüentes vendas dos T-Bill's, com prova material o crédito de tais valores em conta bancária da recorrente, sem que exista qualquer elemento de prova de que, em algum momento do passado, pudesse indicar atividade operacional capaz de gerar tamanha grandeza de receita e de lucro, levando ainda em consideração os contratos e demais provas carreadas aos autos pela recorrente, a conclusão a que chego é que a premissa da qual partiu a autoridade fiscal não se sustenta, decorrendo de tal fato, e das demais questões analisadas no voto, a insubsistência do lançamento, tornando-se desnecessário a análise dos demais pontos articulados no recurso voluntário.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto, que negavam provimento ao recurso. Os Conselheiros Antônio José Praga de Souza, que apresenta declaração de voto, Carlos Pelá e Frederico Augusto Gomes de Alencar acompanharam o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Conforme auto de infração notificado ao sujeito passivo em 29-12-2005, trata-se de omissão de receita indicando como infração a manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou incomprovada, conforme termo de verificação fiscal, com fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos nas seguintes datas e bases de cálculo (fl. 2.184 e 2.197):

Fato gerador	Valor Tributável	multa
31-12-2000	24.710.465,77	225%
31-12-2001	26.557.377,75	225%
31-12-2002	4.138.390,00	225%

Além da tributação relativa ao IRPJ e à CSLL, os valores acima referidos ensejaram a exigência de CSLL (fl. 2.197); PIS (fl. 1.187), Cofins (fl. 2.191) e IOF (fl. 2.213).

Em síntese, o auto de infração, no que diz respeito aos períodos de apuração acima indicados, veicula a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao PIS/PASEP (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos seguintes montantes:

tributo	valor	juros	multa	valor apurado	fls.
IRPJ	13.779.560,37	10.264.337,16	31.004.010,82	55.047.908,35	2.182
PIS	360.140,55	268.144,45	810.316,22	1.438.601,22	2.187
Cofins	1.662.187,24	1.237.589,88	3.739.921,28	6.639.698,40	2.191
CSLL	4.739.457,07	3.503.076,66	10.663.778,39	18.906.312,12	2.197
IOF	13.851.562,87	11.484.142,30	31.166.016,31	56.501.721,48	2.213

Quanto à Cofins e ao PIS, além da exigência feita em relação períodos anteriormente apontados, há lançamento em relação ao ano 1997, nos seguintes valores:

Tributo	valor	juros	multa	valor apurado	fls.
Cofins	984.527,09	1.560.074,92	2.215.185,94	4.759.787,95	2.223
PIS	319.971,28	507.024,29	718.782,86	1.545.778,43	2.231

O Termo de Constatação e Verificação Fiscal consta a partir da fl. 2.123, e foi integralmente transcrito no relatório do acórdão recorrido. Contudo, sem deixar de registrar informações relevantes, transcrevo-o suprimindo alguns parágrafos relacionados ao número de funcionários, empresas no exterior, subsidiárias, faturamento e empréstimos, pois, se pertinentes ao julgamento, analisarei tais questões quando do voto. Em assim sendo, do Termo de Verificação Fiscal transcrevo o quanto segue:

Dado que a empresa, na condição de *holding*, repassava os recursos supostamente tomados como empréstimo para suas subsidiárias, foram abertos, em 17/06/04, MPFs para sua subsidiária Mcomcast e para a Comcast (sócia com a MCOM em 50% na Mcomcast), e que também era tomadora de empréstimos

externos. Além destas, foram abertos, na mesma data, MPFs, também de fiscalização de juros, para as empresas GP Administradora de Ativos S/A e GP Investimentos Ltda., com as quais a MCOM também mantinha relações.

A análise das DIRPJs dos contribuintes sob fiscalização revelou que todas apresentavam prejuízo, prejuízos estes decorrentes, basicamente, de despesas financeiras e de equivalência patrimonial. Por conseguinte, foram analisadas também as DIRPJs das subsidiárias das fiscalizadas, a fim de se verificar a razoabilidade dos prejuízos apontados sob esta rubrica.

Todos os contribuintes sob fiscalização foram intimados a apresentar os originais dos Livros Diário e Razão, além da composição da DIPJ e os arquivos magnéticos para todos os anos, desde a sua fundação ate 31/12/03. Todos recusaram-se a atender a exigência fiscal de apresentação da composição da DIRPJ e dos arquivos magnéticos para os períodos anteriores a 1999, sob o argumento de tais períodos não estarem contemplados no MPF, já estarem decaídos.

As operações de empréstimos supostamente tomados pela MCOM e pela GP Administradora (atual Mauriti) eram feitas a débito de Aplicações Financeiras e, no mesmo instante, era feito o crédito a Aplicações Financeiras com débito a Bancos pela suposta venda de tais títulos. Em diligência feita junto a um dos compradores de tais títulos em 1999, constatou esta fiscalização que tais operações, além de terem sido feitas à margem da escrita comercial e fiscal do terceiro adquirente, já haviam sido alvo de fiscalização por parte da DEFIC, onde foi constatada a inexistência dos títulos que supostamente teriam lastreado a operação, além de tais operações já serem objeto de inquérito junto ao Departamento de Polícia Federal.

Além disto, os recursos assim recebidos eram quase que imediatamente repassados as subsidiárias da MCOM (Mobilcom e Mcomcast) na forma de AFAC — Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ou eram efetuados pagamentos a supostos prestadores de serviços. O mesmo mecanismo ocorria nas referidas subsidiárias.

Em função de tal sistemática, e havendo fortes indícios de fraude, em dezembro de 2004 foram emitidos RIMFs para os principais Bancos da MCOM e da Mcomcast, onde, entre outras informações, foram requisitadas as cópias de todos os documentos a débito ou a crédito das contas mantidas nas instituições de valor igual ou superior a R\$5.000,00. A resposta da maior parte dos Bancos diligenciados, conforme veremos, foi entregue a destempo e de forma incompleta.

Em 30/12/04, ainda sem o recebimento das informações requisitadas às instituições financeiras, foi a MCOM autuada, tendo sido lavrado Auto de Infração para os anos-calendário de 1998 (não decaído, pelos indícios de fraude) e 1999, com desclassificação da escrita e agravamento da multa.

....

Para os dois contribuintes com operações de empréstimo com coligadas no exterior (MCOM e GP Administradora), a análise de tais operações revelou serem tais empréstimos fictícios, servindo apenas e tão somente a dar foros de legitimidade à internação de recursos mantidos à margem da escrituração. Preveniu-

se a jurisdição e estão sendo autuados por infração à legislação do Imposto de Renda.

Considerando que - conforme veremos - todas as operações das empresas do cluster MCOM (Comcast, Mcomcast e Mobilcom) estarem interligadas, este Termo de Constatação e Verificação Fiscal é idêntico para a MCOM e para a GP Administradora, sendo que ambas tem, por este Termo, suas fiscalizações de preços de transferência encerradas.

Verificar-se-á, ademais, como praticamente todas as empresas do Grupo Garantia apresentam demonstrativos financeiros — e, por conseguinte, DIRPJs — que não são mais que obras de ficção.

...

Cabe a ressalva de que tudo o que esta fiscalização mencionar como sendo ilícito, ilegal, fraudulento, doloso, crime contra a ordem tributária, etc., deve ser lido como "indícios de"...

.....

B - Do modus operandi

O Grupo Garantia cria diversas empresas com o fito de elidir o pagamento de tributos pela utilização de abuso de forma e simulação.

- *Em linhas gerais, a maior parte das empresas do Grupo Garantia são empresas "de gaveta". São criadas várias ao mesmo tempo com o propósito de:*
 - *simular a legitimidade das operações fictas (empréstimos e pagamentos), argumento usado pelos contribuintes em suas impugnações a Autos de Infração sofridos;*
 - *dificultar a rastreabilidade dos recursos;*
 - *internar recursos previamente enviados ao exterior;*
 - *efetuar pagamentos a sócios (lucros) e funcionários (salários);*
 - *permitir a geração de "Caixa 2" pela criação de prejuízos fictícios, seja nas empresas "operacionais", seja nas "de gaveta";*
 - *transferir recursos aos sócios pelas alterações de controle acionário;*
 - *facilitar a entrada de recursos oriundos de "Caixa 2" levados ao exterior;*
 - *facilitar, pelo grande número de empresas, sua extinção por incorporação .*
- (raras vezes por extinção voluntária), destarte eliminando seus "rastros".*

Os principais elementos caracterizadores do abuso de forma e da simulação são:

1. há mais de dez anos o Grupo Garantia cria várias empresas por ano, sendo que algumas chegam a ter o CNPJ sequencial, conforme se pode constatar da planilha "controle de verificações — DIRPJ";

2. o gráfico "Duração — início (5/operacionais)", em anexo, permite melhor visualizar tal prática. Verifica-se que algumas tem efêmera duração (um ou poucos meses);

3....

4. o Grupo Garantia aparenta trabalhar em *clusters* onde há uma ou duas empresas operacionais, as demais prestando-se aos propósitos mencionados acima. Assim, teríamos o *cluster* CDMA (Playcenter, Hopi- Hari), Multicanal (NET/GP Participações), CSFB/Garantia, etc., sendo que todos estes *clusters* possuem empresas ligadas no exterior;

5. tais empresas variam o local da sede, havendo várias situadas em um mesmo endereço (por vezes, uma pequena sala ou conjunto). Tal fato está evidenciado pela planilha "pessoas jurídicas vinculadas — por endereço". Observe-se que, além de não terem sido levantados os endereços de todas as empresas, certamente estarão faltando algumas que devem estar "dormentes", à espera de sua "utilização". A análise dos endereços constantes das DIRPJs revela, por exemplo, que, em 2003, para as empresas sediadas à Av. Brig. Faria Lima, 2.927, 62 and., cj. 62 (um pequeno conjunto) a Mcomcast "ocupava" a "sala 1", enquanto a Southinvest a "sala 35".

...

C — Das Operações de Empréstimo

O credor da MCOM é sua subsidiária integral MCOM BVI, Inc., sediada nas Ilhas Cayman, e que possui um Capital Social de R\$0,97. Esta fantástica capacidade de alavancagem financeira deriva de seus empréstimos, basicamente, da GP Investments (fls.).

Já a GP administradora tem como credores a Holtz Business Inc. e a GP Asset Management Ltd., sua subsidiária.

As operações de empréstimo realizadas pelos contribuintes MCOM e GP Administradora de Ativos (Mauriti) tem como lastro, basicamente, T-Bill's e, por vezes, T-Notes e Títulos da Dívida Argentina.

Entretanto, jamais houve a transação efetiva com estes papéis. Conforme já mencionado, quando da realização destas operações fictas, é debitada uma conta de Aplicações Financeiras e debitada uma conta de Empréstimo. No mesmo momento, é debitado Bancos, pelo depósito efetuado pelo suposto adquirente dos títulos, e creditada a conta de Aplicações Financeiras. Jamais é fechado o câmbio, nem jamais os contribuintes apresentaram qualquer cópia de certificado de troca de custódia dado pelas instituições autorizadas a custodiar tais títulos pelo Governo dos EUA.

Tais operações não apresentam nenhuma razão econômica, não sendo gerado qualquer lucro ou prejuízo. Houvesse simplesmente o interesses em transferir recursos, bastaria fazê-lo regularmente, com o conhecimento do Banco Central do - Brasil. São de fato, recursos do Grupo no exterior, mantidos à margem da escrituração regular.

Qualquer que seja, porém, o ângulo sob o qual sejam examinadas as compras e vendas de T-Bill's, não há dúvida de que com elas ocorreram os fatos geradores do IOF-operações de câmbio, tal como definido no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66)

...

IV — DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em função das irregularidades encontradas está sendo lavrado neste ato Auto de Infração de IRPJ, pelo passivo fictício, e de IOF, pela transferência de recursos do exterior sem o correspondente fechamento de câmbio no sistema financeiro nacional. As planilhas de apuração da base de cálculo dos tributos/contribuições estão imediatamente após o encerramento deste Termo.

Nenhum dos contribuintes apresenta, efetivamente, prejuízo, posto que - fictos os empréstimos.

A planilha anexa, "DIRPJ comparativo — Demonstração do Resultado", da GP Administradora, parte da DIRPJ comparativa elaborada para este contribuinte, mostra, na primeira linha inferior a mesma o Lucro Líquido do Período de Apuração descontadas as Despesas de Juros e Variação Cambial, e a linha seguinte como ficariam os Lucros Acumulados.

Ademais, as informações prestadas ao fisco federal são falsa, conforme já várias vezes mencionado. A planilha anexa, "Ficha 7A — Demonstração do Resultado — PJ em Geral (LR)" mostra o comparativo da composição da DIRPJ com os Saldos de Contas informados pelo contribuinte em meio magnético. As diferenças revelam o absoluto desprezo pelas normas contábeis e fiscais.

A multa está sendo agravada pelo evidente intuito de fraude e pela recusa sistemática em atender a fiscalização.

E, para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em três vias de igual teor e forma, que vai assinada por nós e pelo representante do contribuinte, com quem fica uma via para os devidos fins.

Encerrado a transcrição do termo de verificação fiscal, retomo a matéria destacando que *segundo consta do despacho de fls. 3.103, com relação ao IOF, este foi desmembrado da presente autuação, gerando outro número de processo (16327.000042/2006-00).*

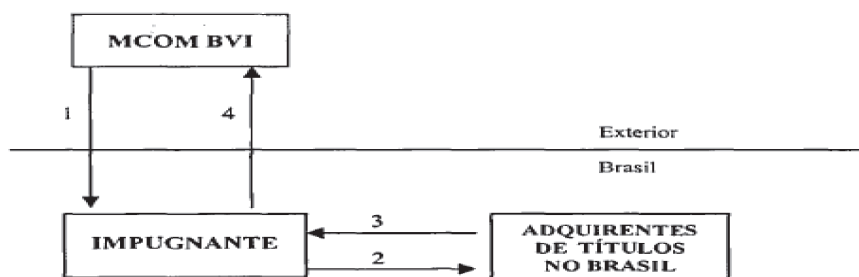
Observo, ainda, que as planilhas com a apuração da base de cálculo do IRPJ constam a partir da fl. 2.148, cuja a causa está vinculada aos aludidos contratos de mútuo ou

operações com títulos argentinos ou T-Bill's, conforme exemplo relativo ao primeiro mês de cada um dos anos-calendário (2.148 a 2.150).

Notificada, a parte interessada apresentou a impugnação de fls. 2.576 e seguintes, cujos fundamentos assim sintetizo:

I - Que o montante classificado como "passivo fictício" corresponde na verdade aos valores que licitamente ingressaram no patrimônio da Impugnante de duas formas:

- a) parte por meio de contratos de mútuo (contrato de fls. 937 e seguintes).
- b) parte por transações com T-bill's, assim ilustrada esta operação:



- 1 - Compra a prazo de Títulos
- 2 - Venda a vista de títulos no mercado interno
- 3 - Disponibilização imediata de R\$
- 4 - Passivo contabilizado pela Impugnante em favor da MCOM BVI

II – Segundo a recorrente, o desenho acima, em relação a negociação com T-bill's, indica duas operações diferentes:

- a) a primeira representada pelos números 1 e 4 e corresponde à transferência dos títulos da MCOM BVI para a Impugnante, tendo como contrapartida justamente o passivo contabilizado por ela contra a MCOM BVI e contestado pela Fiscalização.
- b) A segunda operação, indicada pelos números 2 e 3, corresponde a posterior venda dos títulos no Brasil, realizada pela Impugnante.

III - Quanto às supostas irregularidades contábeis e gerais consignadas na autuação, estas se revelam improcedentes ou irrelevantes, sendo, todavia, todas elas desvinculadas à infração efetivamente lavrada (passivo fictício). Algumas delas são ainda relacionadas a terceiros (pessoas físicas ou jurídicas), não estando sequer relacionadas à Impugnante, fato que já revela sua impertinência para com o presente processo administrativo fiscal.

IV – Que há decadência em relação aos valores lançados a título de PIS e Cofins supostamente devidos no ano-calendário de 1997. Todavia, ainda que tal não se verificasse, tal exigência seria insubsistente visto que não há no auto de infração qualquer fundamentação que justifique a pretensão do Fisco, tampouco que comprove as bases de cálculo utilizadas;

V – Quanto aos valores exigidos a título de IRPJ e seus reflexos nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, sustenta a recorrente que tais exigências decorrem de um conjunto de acusações não comprovadas que visaram induzir à conclusão de que a impugnante teria cometido diversos ilícitos.

VI – No que diz respeito à justificativa e comprovação dos contratos de mútuo, a recorrente destacou que tem por objeto social "a participação no capital de outras sociedades que atuem na elaboração de projetos, implantação, operação e prestação de serviços na área de telecomunicações em geral, representação comercial e outros empreendimentos correlatos". Em verdade, as empresas controladas pela Impugnante operavam no ramo de prestação de serviços de *paging e trunking*, os quais demandavam, à época, grandes investimentos para sua implantação.

VII - Foi nesse contexto que ocorreram os empréstimos mencionados no Termo de Constatação e Verificação Fiscal e que deram origem ao passivo considerado como fictício pela Autoridade Fiscal.

VIII - Através da efetivação dos citados empréstimos a Impugnante obtinha parte dos recursos necessários à implantação de suas atividades. Tais valores eram captados no exterior junto a sua subsidiária MCOM Wireless BVI, Inc., por meio de **contratos de mútuo** envolvendo valores mobiliários ou diretamente a transferência de recursos via Banco Central, com fechamento de contrato de câmbio.

IX – Que a comprovação acerca da efetividade de cada operação de mútuo em moeda (remessas via BACEN) está demonstrada pelos seguintes documentos:

- (i) cópias autenticadas do contrato de mútuo ("Linha de Crédito" — "Loan Agreement" — doc. 4) e respectiva via original de sua tradução juramentada;
- (ii) cópia autenticada dos contratos de mútuo relativos a cada uma das efetivas remessas e respectivas vias originais de suas traduções juramentadas; e
- (iii) cópia autenticada dos "Contrato de Câmbio de Compra — Tipo 3 — Transferências Financeiras do Exterior", nos quais constam as partes envolvidas (MCOM Wireless BVI, Inc. e a Impugnante) e a instituição financeira devidamente autorizadas pelo BACEN a intermediar tais operações.

X – No que se relaciona às transações com títulos, a impugnante aponta que firmou contrato estabelecendo **Linha de Crédito e Consolidação de Débitos** entre ela e a MCOM BVI, por meio da qual teria a sua disposição US\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de dólares), mediante o pagamento de taxa de juros fixa estabelecida no contrato firmado, cuja cópia autenticada e tradução juramentada constam no DOC. 5, anexo à impugnação;

Neste sentido, para cada operação, diz a recorrente ter apresentado:

- (i) *cópias autenticadas dos "BOND SALE AND PURCHASE AGREEMENT" (Contrato de Compra e Venda de Letras do Tesouro) e suas respectivas traduções realizadas por Tradutor Público Juramentado (vias originais); e*

- (ii) *comprovantes de custódia (cópia autenticada do original em inglês e via original da respectiva tradução juramentada), que comprovam as transações.*

XI - Finalmente, a recorrente apresenta a tabela abaixo em que faz referência onde cada uma das operações foram registradas contabilmente.

XII - Afirma que os contratos de câmbio relativos a estas operações têm como fundamento o contrato de "Linha de Credito" — "Loan Agreement" — doc. 5 da Impugnação), e, sobretudo, os contratos de câmbio com natureza de operação "empréstimo direto" (código 70016-85-O- 95-90).

XIII - Diz que dada a extensão das operações contestadas, para apenas três delas não foi possível a localização de parte dos documentos mencionados acima (contrato de aquisição e comprovante de custódia dos títulos). Estas operações estão indicadas com (**). Para outras duas operações (indicadas por *) não foi possível a localização apenas do certificado de custódia dos títulos.

VIX – Que a afirmação de que a Impugnante deixou de apresentar parte dos arquivos magnéticos referentes à Instrução Normativa nº 86/01 não procede. Isto porque, conforme comprovado de forma detalhada à frente, no item 2.5.2 da defesa administrativa, a Impugnante apresentou à Fiscalização os arquivos magnéticos relativos ao período fiscalizado, razão pela qual esta informação constante no TVCF deve ser desconsiderada.

XV – Que em relação ao item nº 7, houve mero erro formal na elaboração dos referidos balancetes (não foram considerados os resultados negativos auferidos na época). Este erro formal não implicou na falta de recolhimento dos tributos devidos ao Fisco Federal.

XVI – Em relação à qualificação da multa a recorrente destaca que inexistente razão para tal, posto que no caso o que se vê “é um amontoado de informações e acusações genéricas sem qualquer sendo todas elas totalmente desvinculadas da suposta infração efetivamente imputada.

Das diligências:

Conforme se verifica às fls. 3.216 e 3.273, por duas ocasiões, a DRJ converteu o julgamento em diligência buscando os seguintes esclarecimentos:

1. Para que o adido tributário em Washington, confirmasse as seguintes informações:

a) se o Credit Lyonnais Uruguay e Espirito Santo Bank são instituições financeiras autorizadas a custodiar títulos da dívida americana?

b) Caso afirmativo, confirmar junto às autoridades norte-americanas a ocorrência da cadeia de alienação dos títulos que se seguem, conforme correspondente documentação juntada pelo contribuinte (aqui a diligência relaciona, um a um, os documentos juntados pelo contribuinte, conforme exemplo que segue:

(i) Doc. 6 (fls. 2228/2333)

Título	Valor de Face	Data de Vencimento	Nº de Ref.	CUSIP
U.S. Treasury Bill	US\$ 364.900,00	13/abr/2000	00123315749/CL	912795DR9

A autoridade fiscal, à fl. 3.242, manifestou-se entendendo que a diligência era desnecessária, argumentando que a DRJ não tinha entendido a natureza da exação fiscal, "porquanto o que esta fiscalização considerou foi que as operações com lastro em títulos soberanos das dívidas argentinas e americanas eram fictas."

Ao tomar conhecimento das considerações feitas pela autoridade autuante, a DRJ devolveu os autos para que a diligência fosse efetivada, sendo que a autoridade autuante, à fl. 3.269, lançou despacho destacando já ter instruído o processo com todos os documentos cabíveis, sendo que o pedido de maiores informações feito pela DRJ "revela-se aí, mais uma vez, nada terem os doutos julgadores entendido da autuação...."

Frente ao despacho acima, adveio a determinação de fl. 3.270 para que a diligência fosse realizada, observando as retificações apontadas às fls. 2.277. Em resposta, o adido brasileiro enviou a mensagem de fls. 3.288, a qual transcrevo:

Ângelo,

Como combinado em nosso contato telefônico, envio-lhe a seguir as informações obtidas nos sites do Departamento do Tesouro e do Federal Reserve System e em contatos telefônicos com o Sr. Miguel Browne, Associate Director, Division of Insurance and Research do FED, telefone (202) 898 6789.

1 - Informações obtidas com o Sr. Miguel:

- *os treasuries são vendidos em leilões do Tesouro;*
- existem de 10 a 20 dealers nos EUA, que após a aquisição dos papéis os negociam • livremente no mercado;
- a participação de um banco num leilão independe de estar localizado nos EUA ou de ter qualquer registro junto ao Federal Reserve System;
- a *legislação americana não permite a instalação de filiais de bancos* nos EUA. Por isto, se um banco estrangeiro deseja operar, deve abrir um novo banco aqui;
- em relação às pesquisas que fiz sobre os bancos objeto desta diligência, as informações contidas no site referem-se somente aos bancos instalados no país. Não há qualquer relação com bancos e/ou filiais do exterior;
- o Credit Lyonnais é um banco francês grande, com participação do governo. Os outros dois são alemão e português.

2 - *Informações obtidas nos sites:*

- não são designadas instituições financeiras para vender papéis do Tesouro. Estes estão disponíveis por intermédio de bancos e corretoras;
- os interessados em títulos do Tesouro podem adquiri-los nos leilões diretamente com o Tesouro ou por meio de intermediários como instituições financeiras e corretoras. Podem ainda adquiri-los no próprio mercado;
- nem o Departamento do Tesouro nem o Federal Reserve Bank possuem informações sobre os proprietários de títulos que são custodiados junto às instituições financeiras intermediárias.
- Diferentemente dos títulos adquiridos diretamente com o Tesouro. No entanto, as informações relativas a proprietários de títulos estão sujeitas a sigilo;

- como em qualquer transação financeira, os adquirentes de títulos devem ser cautelosos na escolha do custodiante de seus títulos.

3 - Sites com as informações mencionadas no item anterior;

• <http://www.treasurydirect.gov/> Aberta esta página, ver os seguintes itens:

- Learn about Treasury Bills, Notes...
- Learn how to purchase Treasury securities
- Get information about Treasuries Securities
- Find out how Treasuries auctions work
- Get information on statutes and regulations. Ao clicar neste item, em seguida clique Commercial Book-Entry Regulation (Trades)
- no rodapé da página clicar Freedom of Information Act Pesquise ainda no search a frase: How marketable Securities Work. Ao abrir entre em Institutional - How Marketable...

Em decorrência do levantamento acima, entendo não ser possível obter as informações solicitadas.

Com relação à suspeita de conluio entre os bancos e o fiscalizado, sugeriria contatar a Corin sobre possibilidade de enviar correspondência as sedes dos bancos na França, Alemanha e Portugal

Atenciosamente.
Elizabeth Pinheiro Dias Leite
Adida Tributária e Aduaneira
Embaixada do Brasil em Washington

Após a diligência, a DRJ, por meio do acórdão de fls. 3.313 e seguintes, por maioria de votos, julgou **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação, para reconhecer a decadência dos lançamentos da contribuição para o PIS e da Cofins relativos aos fatos geradores ocorridos em 1997; manter parcialmente o crédito tributário relativo as exigências do IRPJ e da CSLL; manter os lançamentos da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas omitidas correspondentes aos períodos de apuração relativos aos fatos geradores ocorridos em 31.12.2000, 31.12.2001 e 31.12.2002; reconhecer a circunstância qualificadora prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e afastar a majorante prevista na alínea "b" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, reduzindo a multa de ofício de 225% para 150% dos tributos devidos, nos termos do voto vencedor. Vencidos o relator Eduardo Shimabukuro e o julgador José Guilherme Machado de Campos no tocante à possibilidade de compensar o valor tributável com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL acumulados de períodos-base anteriores.

O acórdão recorrido possui a seguinte ementa:

NULIDADE. Auto de Infração. MULTA. CAPITULAÇÃO LEGAL INCOMPLETA. Descrição dos fatos suficiente. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A descrição dos fatos de maneira suficiente para identificar a conduta ilícita atribuída ao fiscalizado a ensejar a exasperação da multa de ofício supre a indicação incompleta do dispositivo legal violado no auto de infração, configurando mera irregularidade e não é causa de nulidade da sanção por cerceamento de defesa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O decidido quanto à infração que além de implicar o lançamento de IRPJ provoca os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO A contagem do prazo decadencial em desfavor do Fisco, nas hipóteses de inexistência de pagamento antecipado de tributo, ainda que parcial, ou quando a infração à legislação tributária é praticada com emprego de fraude, inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, I do Código Tributário Nacional.

MULTA. SIMULAÇÃO. FRAUDE. QUALIFICADORA. Simulação de operações de empréstimos, registradas com o internar, na entidade, valores que se encontravam escrituração, caracteriza fraude, circunstância qualificadora da co infracional e agravante da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. ARQUIVO MAGNÉTICO. RECUSA. ANO-CALENDÁRIO DIVERSO. AGRAVAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A recusa em apresentar arquivos magnéticos associada ao descumprimento da obrigação tributária principal é causa de agravamento da multa de ofício, cuja base de cálculo é o tributo lançado, razão pela qual os arquivos solicitados devem corresponder ao período sobre o qual ocorreu a exigência tributária e, sendo diverso, cabível apenas a multa regulamentar por descumprimento de obrigação acessória.

JUROS DE MORA. CABIMENTO. ATO LEGAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. É cabível a exigência de juros moratórios calculados pela taxa Selic, em face de pagamento intempestivo de tributo, conforme expressa determinação em lei, sendo vedado à autoridade administrativa deixar de aplicá-la, sob alegação de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ PASSIVO FICTÍCIO. MÚTUO. NUMERÁRIO. FALTA DE PREVISÃO CONTRATUAL. T-BILL'S. TITULARIDADE NÃO COMPROVADA. SUBSIDIARIA. CAPACIDADE ECONÔMICA. AUSÊNCIA. Obrigações vultosas contraídas junto a subsidiária domiciliada em paraíso fiscal com endereço em caixa postal, desprovida de capacidade econômica, decorrentes de recebimento de numerário sem previsão em instrumento contratual e de mútuo de títulos da dívida estadunidense "T-Bill's", cuja titularidade alegada à fiscalizada é duvidosa, caracterizam passivo fictício e a presunção legal de omissão de receitas.

PREJUÍZO FISCAL. PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. Descabe compensar em lançamento de ofício prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores, pois a lei somente faculta ao contribuinte o exercício deste benefício fiscal no momento da entrega da declaração e de apuração espontânea do imposto devido.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002 BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. Descabe compensar em lançamento de ofício base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores, pois a lei somente faculta ao contribuinte o exercício deste benefício fiscal no momento da entrega da de apuração espontânea da contribuição devida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS FATO GERADOR. PERÍODO DE APURAÇÃO. BASE DE CALCULO.

A Cofins, cujo dia de fato gerador é o último do mês, incide apenas sobre os valores tributáveis apurados neste próprio mês.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP FATO GERADOR. PERÍODO DE APURAÇÃO. BASE DE CALCULO. A contribuição para o PIS, cujo dia de fato gerador é o último do mês, incide apenas sobre os valores tributáveis apurados neste próprio mês.

Tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado é superior a R\$1.000.000,00, houve recurso de ofício, com a observação de existência de conexão deste processo com os de nº. 16327.000045/2005-54 e nº 16327.000014/2006-84, sendo que o primeiro em 12-12-2011 foi distribuído à 2ª. Turma da 1ª. Câmara da 1ª. Seção e o, conforme consulta realizada no sítio do CARF em 26-09-2012, encontra-se na atividade “distribuir/sortear”. Não encontrei informação quanto ao julgamento do primeiro processo.

A parte interessada foi intimada do acórdão em 29-07-2010 (quinta-feira, fl. 3.381) e em 30-08-2010 (segunda-feira) ingressou com o recurso de fls. 3.390 e seguintes em que repisa os argumentos articulados quando a impugnação.

Em contrarrazões de fls. 3.493 e seguintes a Fazenda Nacional requer que seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a decisão recorrida.

Dentre os fundamentos articulados em contrarrazões destaco os seguintes pontos:

a) Que o *modus operandi* narrado pela fiscalização demonstra com muita clareza que as operações alegadamente realizadas pela recorrente, seja de empréstimo de moeda, seja de compra e venda de Tbill's, não encontram respaldo no plano dos fatos.

b) A empresa que supostamente abrisse duas linhas de crédito em favor da recorrente, no vultoso montante total de US\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de dólares) não passa de uma de suas muitas subsidiárias, com capital social ínfimo, sem funcionários, sem faturamento e que tem como domicílio uma mera caixa postal.

c) Como bem demonstrou a fiscalização, tem-se que a empresa MCOM Wireless BVI não detinha existência de fato, nem capacidade econômico-financeira para adquirir os TBills supostamente vendidos para a recorrente, nem tampouco para lhe conceder empréstimos em moeda no montante alegado.

d) Como bem destacado no acórdão proferido pela DRJ, há nos autos “indícios veementes de que a subsidiária somente existe no papel, criada artificialmente, desprovida de funcionalidade econômica ou operacional, a não ser o de se prestar a dar a aparência de ser mutuante de valores com a finalidade de ludibriar a fiscalização tributária” (fl. 3.243).

e) O mútuo e a compra e venda a prazo de TBills cuidavam-se em verdade de operações engendradas com um terceiro partícipe no Brasil, com o único intuito de internar

recursos que a recorrente mantinha ilicitamente fora do país. Só reforça essa afirmação o fato de que os TBills “adquiridos” pela recorrente eram automaticamente “alienados” internamente, gerando a entrada de vultosas quantias na contabilidade da contribuinte.

f) De se destacar que a recorrente, sob a alegação de que a imputação fiscal de passivo fictício não guarda relação com a posterior venda dos títulos, não traz aos autos nenhum tipo de prova relativamente a tais alienações. Ocorre, porém, que a realização de tal prova somente lhe beneficiaria, na medida em que reforçaria sua tese acerca da existência dos TBills. E não se cuidaria de prova difícil de fazer, pois, na condição de titular dos ativos, a ela cabia ordenar ao agente de custódia que efetivasse sua transferência para os adquirentes. Contudo, a recorrente não foi capaz de juntar aos autos um único documento que expressasse tal ordem.

g) Ora, diante de tal caracterização, é inegável que a simples apresentação de Contratos de Compra e Venda não é suficiente para comprovar a aquisição dos títulos, nem tampouco sua transferência. Com efeito, dado o caráter eletrônico e imaterial dos T-Bill's, apenas o registro do agente de custódia dos títulos teria esse condão.

h) Tendo em vista a natureza dos TBills, considera a Fazenda Nacional que seria indispensável, para a prova acerca das operações envolvendo tais títulos, a apresentação de documento emitido pelo agente de custódia que identificasse a natureza dos títulos adquiridos, seu número de identificação, a data de emissão e resgate, além de atestar a sua titularidade e alienação (grifo no original).

i) Há ainda questões mais graves no que concerne a tais “comprovantes”, como o fato de que em diversos deles a data de pagamento indicada é anterior à própria data de emissão do título supostamente negociado.

h) Exemplificativamente, pode-se mencionar “a confirmação de custódia” colacionada às fls. 2.336, em que o título, apesar de ter sido leilado em 10.01.00 e emitido em 13.01.00, teria sido pago em 14.01.99.

l) Os contratos de câmbio indicam que houve remessa de moeda estrangeira e sua conversão em moeda nacional, mas, por si mesmos, não são suficientes para demonstrar a ocorrência da alegada operação de empréstimo.

m) Finalmente, sustenta a Fazenda Nacional que a multa qualificada também deve ser mantida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Tanto o recurso voluntário quanto o recurso de ofício preenchem os requisitos de admissibilidade. Assim, deles conheço e inicio o exame da matéria pelos pontos que dizem respeito ao recurso de ofício, a saber:

- a) cancelamento das exigências fiscais relativas ao PIS e a Cofins, correspondentes aos fatos geradores ocorrido no ano-calendário de 1997, formalizadas pelos autos de infração de fls. 2129/2132 e 2137/2139, em face da decadência que observou o disposto na Súmula Vinculante nº 08, do STF;
- b) cancelamento das exigências do PIS e da Cofins em relação aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, a exceção do mês de dezembro de cada ano, em face de erro na apuração da data do fato gerador. Considerou-se tributação anual.
- c) Cancelamento da multa agravada em face do entendimento de ser incabível a exigência de documentos correspondentes a período não fiscalizado ou em relação ao qual não se apura crédito tributário.

O recurso de ofício não merece ser provido e se mantém por seus próprios fundamentos.

I - Do recurso de ofício no que diz respeito à decadência em face à aplicação da Súmula Vinculante nº 8

No aspecto relacionado à decadência das exigências relacionadas ao PIS e a Cofins, no ano-calendário de 1997, no caso concreto não há como deixar de observar os preceitos decorrentes da Súmula vinculante nº 08, do STF, que considerou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, os quais fixavam prazo decenal para efeitos de decadência das contribuições.

A propósito e dispensando maiores fundamentos, observo que o artigo 103-A, da Constituição Federal, que instituiu a figura da Súmula Vinculante, prevê que esta, uma vez esta aprovada por dois terços de seus membros, vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário e da administração pública direta ou indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O acórdãos recorrido limitou-se a observar o preceito contido no 103-A, da Constituição que determina que os órgãos da Administração observem as orientações decorrentes de sumula vinculante do Supremo Tribunal Federal. Assim, neste ponto, nega-se provimento ao recurso de ofício.

II – Do recurso de ofício no que diz respeito ao aspecto temporal do PIS e da Cofins.

É incabível a constituição de crédito tributário sem que se observe o critério material, temporal e espacial da norma tributária. Interessa ao exame da exigência do PIS e da Cofins o exame dos critérios material e temporal.

Da análise dos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, pode se dizer que a regra-matriz de exigência da Cofins, cuja alíquota inicial foi alterada, no que diz respeito aos critérios acima apontados, assim se constitui:

a) critério material: 2% sobre o faturamento;

b) critério temporal: faturamento mensal;

c) critério espacial: o território brasileiro.

O critério temporal pode dizer respeito a fatos geradores instantâneos ou complexivos. Quando se refere a fatos geradores complexivos tem-se uma cadeia de atos que resultam num único evento, sobre o qual incide a regra tributária. A constituição do fato gerador dito complexivo pode ser comparado ao percurso de uma maratona, identificada por um ponto de partida e outro de chegada. No trajeto os atletas executam inúmeros passos que os conduzem à linha de chegada. Contudo, o que interessa ao resultado da prova é o passo no qual o primeiro maratonista atinge a linha de chegada. Este conjunto de passos, do início ao fim da corrida, para efeitos de trajeto, constitui-se num todo indissociável, qual seja, o percurso. Em outras palavras, para efeito de percurso, havendo um marco inicial e outro final, não se pode considerar apenas os últimos passos, como se fossem dissociáveis do restante do trajeto.

Idêntico raciocínio aplica-se ao PIS e a Cofins. Se a norma estabelece que há que se observar o faturamento mensal, não se pode considerar as receitas somente da última semana do mês e, tampouco, se pode considerar o faturamento anual. Tal procedimento importaria em violação do critério temporal, fixado nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1990, e artigo 2º, da Lei nº 9.715, de 1998, a seguir transcritos:

Lei Complementar nº 70, de 1991.

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às d3s atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Lei nº 9.715, de 1998.

Art. 2º. A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

Processo nº 16327.000013/2006-30
Acórdão nº 1402-001.274

S1-C4T2
Fl. 0

No caso dos autos, tanto em relação ao PIS quanto à Cofins, nos anos-calendário de 2000 a 2002, a autoridade fiscal, conforme se verifica, usou como critério temporal o mesmo do IRPJ e da CSLL, conforme se depreende das fls. 2.188 e 2.192, de onde extraio a demonstração que segue:

001 - PIS SOBRE OMISSÃO DE RECEITA
FALTA/INSUFICIÊNCIA DO PIS

Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigação já paga e/ou improva, conforme TCVF - Termo de Constatação e Verificação Fiscal entregue nesta data.

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/12/2000	R\$ 24.710.465,77	225,00
31/12/2001	R\$ 26.557.377,75	225,00
31/12/2002	R\$ 4.138.398,00	225,00

Quando se examina o Termo de Verificação Fiscal, bem como os demonstrativos do lançamento, diferentemente do procedimento adotado em relação ao ano de 1997, em relação aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, quanto às exigências do PIS e da Cofins, a autoridade fiscal não elaborou demonstrativo algum. Considerou como base de cálculo do PIS e da Cofins as mesmas grandezas de valores aplicadas ao IRPJ, conforme demonstrativo que extraio da fl. 2.148, que corresponde ao ano-calendário de 2000.

Diante de tal situação, pelo que se extrai da tabela supra, diante do fato da autoridade fiscal não ter feito apuração em relação a nenhum dos meses do ano-calendário de 2000, falha que também ocorreu em 2001 e 2002, o acórdão recorrido extraiu da planilha acima o valor de dezembro e considerou válida a exigência quanto a este mês.

Quando se analisa os demonstrativos de apuração de um lançamento, nele se encontram os seguintes elementos:

Fato gerador	Valor Tributável Alíquota%	Valor Devido (-) valor recolhido	Valor a recolher	multa%
--------------	-------------------------------	-------------------------------------	------------------	--------

No caso concreto, por exemplo, quando se analisa o PIS do mês de dezembro de 1997, lançado de forma correta, encontram-se os seguintes elementos:

Apuração				
Fato Gerador	Moeda	Valor Devido	Valor a Recolher	Multa(%)
	Valor Tributável	(-) Valor Recolhido		
	Alíquota(%)			
31/12/1997	R\$			
	3.027.000,00	19.675,50		
	0,65	0,00	19.675,50	225,00

O quadro acima demonstra que em relação ao ano de 1997 houve um lançamento em relação ao mês de dezembro, identificando: **a) o valor tributável; b) alíquota aplicável; e c) valor devido.**

Quanto aos anos de 2000, 2001 e 2002, não há lançamento em relação ao mês de dezembro que identifique o **valor tributável; a alíquota aplicável e o valor devido.**

É competência exclusiva o auditor fiscal verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e realizar o lançamento. No caso dos autos, não houve lançamento que identificasse o valor tributável e tampouco valor devido em relação ao PIS e a Cofins no mês de dezembro de 2002, 2001 e 2002.

A DRJ, ao apurar a matéria tributável e calcular o valor do imposto devido que não existia em relação aos meses de dezembro de 2000, 2001 e 2002, acabou por realizar um lançamento, não se dando conta que quem faz lançamento não pode julgar e quem julga não pode fazer lançamento, sob pena de se correr o risco de situações semelhantes a verificada às fls. 3.269, em relação a qual não se faz necessário maiores comentários.

Neste sentido e com tais fundamentos, nego provimento ao recurso de ofício e, por estes mesmos fundamentos, entendo que não subsiste a exigência do PIS e da Cofins em relação ao mês de dezembro dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, pois em relação a estes meses não houve lançamento.

III – Do recurso de ofício no que diz respeito ao agravamento da multa

O documento de fl. 317 elenca os documentos fornecidos à autoridade fiscal, dentre estes os arquivos magnéticos dos anos-calendário de 1999 a 2002. Na verdade, tratam-se de 41 informações e outros documentos separados por jogos, tipo: a) Atas de Assembléia Geral; b) contrato de mútuo entre Mcom Wireless S/A com Mcom Wireless BVI Inc; c) folha de pagamento do mês de janeiro de 1999 e extratos das contas do Bradesco, Unibanco; BMC e Bank Boston.

Dentre as respostas que a fiscalizada encaminhou à autoridade fiscal encontra-se a de fls. 1.580, datada de 25-04-2005, que em relação às DIPJ de 1995 a 1997 tratava-se de declarações entregues há mais de seis anos, portanto definitivamente homologadas. Ademais, segundo o artigo 264, do Regulamento do Imposto de Renda, só estava obrigada a preservar livros e documentos relativos à sua atividade até que não decaísse o direito do fisco de constituir o crédito tributário.

Quanto à DIPJ do ano de 2004 informou que na ocasião a Receita ainda não havia disponibilizado o programa, visto que o prazo de entrega era 30 de junho de 2005.

A exceção dos documentos relacionados a 1995 e 1997, cujo crédito tributário objeto de lançamento já estava atingido pela decadência, não identifiquei nos autos qualquer recusa da contribuinte em ocultar documento da fiscalização ou adotar procedimentos protelatórios. Ao que parece deu-se o contrário. No último dia de expediente do ano de 2005 compareceu pessoalmente à repartição pública para dar-se por notificada do lançamento, evitando eventual decadência em relação a períodos ou ao ano-calendário de 2000.

O objeto da fiscalização dizia respeito a dois fatos: a) a efetiva realização dos contratos de mútuo e; b) a efetiva transação dos títulos com T-Bill's. Quanto a estas transações a recorrente apresentou contratos, conta bancária, fechamento de câmbio e seus registros contábeis. A autoridade fiscal sequer apontou qualquer outro documento, em poder da fiscalizada, necessário à verificação fiscal. Da análise dos autos verifiquei a existência de controvérsia acerca dos registros digitais. A recorrente esclareceu que recorreu à empresa especializada atestando a regularidade dos arquivos magnéticos. A fiscalização, por sua vez, não apontou em que se constituía tal irregularidade, não se podendo, assim, imputar

responsabilidade à autuada por recusa a entrega de documento. Ademais, a controvertida existência ou não de irregularidade de arquivos magnéticos diz respeito a período em que não houve lançamento. Assim, se a multa agravada incide sobre o valor lançado, incabível a manutenção desta. Neste ponto, irretocáveis os fundamentos da decisão recorrida, a qual mantenho pelas razões acima e por seus próprios fundamentos, os quais transcrevo:

Do desagramento da multa:

No ano-calendário de 2004, época em que teria configurada a recusa do contribuinte em apresentar os arquivos magnéticos anteriores a 1999 (entre 1995 e 1998), havia ocorrido a decadência tributária para os anos-calendário de 1995 a 1997, qualquer que seja o critério adotado de contagem, pelo art. 173, I ou pelo 150, § 4º do CTN. Quanto ao ano-calendário de 1998, a contagem deverá ser balizada pela existência ou não do pagamento, não havendo que se perquirir sobre o "evidente intuito de fraude", uma vez que essa circunstância não foi imputada ao sujeito passivo para o referido ano.

As intimações em que os arquivos magnéticos referentes aos anos-calendário de 1995/1998 foram exigidos ocorreram em 2004 (fls. 259, 563, 565, 567, 832 e 1486) e 2005 (fl. 1486). Todavia, ficou consignado na penúltima de fl. 832, de 07.10.2004, que o contribuinte deveria entregar os documentos solicitados, dentre eles os magnéticos, impreterivelmente, até 15.10.2004. Portanto, na referida data, o contribuinte já estava obrigado a apresentar os arquivos magnéticos de 1998, eis que não havia sido observada a decadência tributária para o IRPJ.

Entretanto, se ainda persistia o dever jurídico da contribuinte em apresentar os arquivos magnéticos de 1998, sua recusa somente poderia agravar a multa de ofício se ela fosse aplicada sobre um lançamento de tributos devidos no próprio ano-calendário de 1998.

O agravamento da multa de ofício previsto no art. 44, §2º, alínea "h" da Lei nº 9.430/1996 não decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação acessória (infração A), mas da associação do descumprimento da obrigação principal (infração B) com o descumprimento da obrigação acessória (infração A).

Assim, a recusa injustificada em apresentar os arquivos magnéticos a dar causa ao agravamento da multa de ofício deve estar vinculada diretamente ao fato gerador da obrigação tributária principal e, conseqüentemente, aos tributos incidentes no período, uma vez que estes são a própria base de cálculo da multa.

Verificando-se que a base de cálculo da multa é o próprio valor do tributo devido, este deve, de alguma maneira, confirmar a hipótese que enseja a exigência daquela.

Portanto, no caso em debate, os arquivos magnéticos deveriam guardar relação direta com os tributos exigidos mediante o presente auto de infração o que, todavia, não se verificou, eis que os fatos geradores correspondem a presunção de omissão de receitas constatadas nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, enquanto a recusa do contribuinte recaiu sobre os arquivos atinentes aos anos de 1995 a 1998.

Com tais fundamentos, nego provimento ao recurso de ofício.

Do recurso voluntário

Apesar do lançamento estar identificado como sendo oriundo de exigência de passivo fictício decorrente de obrigação já paga e/ou incomprovada, o termo de verificação fiscal destaca que a exigência, na sua essência, está vinculada a “passivo fictício decorrente de obrigação não comprovada”, situação que caracterizaria uma presunção de omissão de receitas e que levou o auditor fiscal a proceder a sua tributação.

A tese central da defesa, conforme destaca o acórdão recorrido, segue na linha de que “o passivo com sua subsidiária Mcom BVI decorre de cessão de valores mobiliários à fiscalizada para venda a terceiros no Brasil e, também, da transferência direta de recursos em moeda via Banco Central com fechamento de contratos de câmbio”.

I - Da essência da acusação

Pelo entendimento da autoridade fiscal, o Grupo Garantia, no qual se integrava a recorrente, criava diversas empresas não operacionais, ou de gavetas, com o fito de elidir o pagamento de tributos e:

- *internar recursos previamente enviados ao exterior;*
- *facilitar a entrada de recursos oriundos de "Caixa 2" levados ao exterior;*

Para repatriar os recursos decorrentes de receita omitida e não tributada, levados ao exterior, a recorrente, no entender da autoridade fiscal, valia-se de contratos de mútuo e de transações com T-Bill's.

Ao meu sentir, dada a premissa de que parte a autuação, isto é, repatriação de recursos de caixa 2 previamente enviados ao exterior, há que se identificar o objeto social, os atos negociais realizados pela empresa e demais provas dos autos para conferir credibilidade à premissa de que parte a autoridade fiscal, isto é, de que a empresa, no passado, em face de sua atividade no Brasil, gerou lucros não declarados, enviados ao exterior, que retornaram por meio dos contratos de mútuo e operações com T-Bill's.

II - Do objeto social da empresa

Segundo o artigo 3º dos Estatutos (fl. 19), "a Companhia tem por objeto a participação no capital de outras sociedades que atuam na elaboração de projetos, implantação, operação e prestação de serviços na área de telecomunicações em geral, representação comercial e outros empreendimentos correlatos."

Pelo que se depreende dos atos constitutivos, a recorrente, salvo prova em contrário, não se trata de empresa operacional. Seu objetivo era participar do capital social de outras empresas.

Na análise prova quanto às efetivas atividades da empresa, tomei o cuidado de verificar o local de funcionamento desta para, com base em tal elemento, quem sabe, poder extrair dos autos alguma prova que demonstrasse a existência de atividades operacionais da Companhia. A ata de Assembléia Geral de fl. 30 indica que a empresa, à época, tinha sede na sala 21, de um prédio situado na Vila Mariana, em São Paulo. Posteriormente, conforme se

depreende da ata de fl. 32 e do quanto esclarecido pelo auditor que conduziu o procedimento fiscal, a empresa mudou-se para o conjunto 62, sala 21, do prédio situado na Av. Brigadeiro Faria Lima, 2.927, em São Paulo.

Dos endereços acima apontados, indicando os locais onde a empresa funcionou, não é possível, por si só, pressupor a existência de atividade operacional que pudesse, no passado, gerar os supostos recursos enviados ao exterior.

Nos casos de omissão de receita, a movimentação financeira, em especial na época em que existia CPMF, é elemento que, avaliado no contexto dos autos, pode servir como meio de prova. Neste sentido, ative-me aos extratos bancários existentes a partir da fl. 103 dos autos. Também analisei a movimentação financeira e não encontrei depósitos a partir dos quais pudesse se presumir atividade operacional por parte da recorrente.

Além dos extratos bancários apresentados pela recorrente, narra a autoridade fiscal que solicitou esclarecimentos às intuições financeira para que informassem as transações de valor superior a R\$ 5.000,00. Contudo, tais informações não foram enviadas em tempo hábil e tampouco juntadas posteriormente aos autos. Assim, pela análise dos depósitos bancários, também não é possível afirmar a existência de atividades operacionais que pudessem gerar os recursos supostamente enviados ao exterior e repatriados por meio dos contratos de mútuo e operações com T-Bill's.

Quando se fala em omissão de receita não se pode esperar que esta esteja lançada em livros contábeis. Contudo, tendo por norte o objeto social da empresa, o endereço de funcionamento e sua movimentação financeira, não é possível afirmar a existência de atividade operacional que gerasse omissão de receita. Desta forma, cabe analisar, ainda, a natureza das despesas ou custos da recorrente, o número de funcionários e origem das receitas contabilizadas. Nesta linha, passo ao exame das informações constantes nas DIPJ, a seguir relacionadas.

Ano-calendário/exercício	DIPJ - fls	Vol. dos autos
2000/2001	3.065 a 3.102	XV e XVI
2001/2002	3.108 a 3.145	XVI
2002/2003	3.151 a 3.202	XVI

À fl. 269 e seguintes constam as demonstrações de resultados do ano-calendário de 2002 e pelo que se extrai do valor registrado a título de despesas operacionais (R\$ 790.380,53 - fl. 269) - ou das demonstrações de resultados especificadas à fl. 270, não se vislumbra a existência de elemento de prova que possa conferir credibilidade à premissa adotada pela fiscalização, qual seja, “de que os recursos que ingressaram no país são oriundo de Caixa 2, que tinham sido remetidos ao exterior, no passado”.

Ademais, para que exista atividade operacional a realidade dos fatos costuma demonstrar a existência de folha de pagamento de salário. Neste sentido, procurei analisar o que existe nos autos e localizei a folha de pagamento datada de 27-01-1999 (fl. 441), onde se identifica apenas um empregado e pagamento de pró-labore de R\$ 32.630,04, com IRRF de R\$ 8.674,95, vale-refeição de R\$ 9,00 e assistência médica de R\$ 148,69.

Ainda, no que diz respeito ao quadro de funcionários, a Guia de Recolhimento e Previdência Social - GRPS de fl. 454, referente à competência de dezembro de 1998, confirma a existência de um único funcionário.

No exame das FICHAS 46A e 47A, das DIPJ, encontram-se os seguintes registros no que diz respeito aos funcionários:

Ano-calendário/exercício	DIPJ - fls	Ficha 47A fl.	Nº empregados no início do exercício	Volume dos autos
2000/2001	3.065 a 3.102	3..102	0	XV e XVI
2001/2002	3.108 a 3.145	3.145	01	XVI
2002/2003	3.151 a 3.202	3.201	0	XVI

Da prova analisada até aqui, tendo por norte o objeto social da Companhia, o local onde esta funcionava, o número de funcionários e a movimentação identificada nos extratos bancários, não é possível afirmar que a empresa exercia alguma atividade operacional diversa do seu objeto social, qual seja, participar do capital social de outras empresas.

Na tentativa de identificar atividade operacional da Companhia, também procurei verificar a natureza das despesas suportadas por esta.

Do exame dos autos localizei a fatura correspondente ao mês de dezembro de 1998, para a empresa WALHALATUR VIAGENS LTDA, correspondente a despesas de viagens, no valor de R\$ 6.788,12 (fl. 449), paga mediante Banco (fl. 452); e a fatura de fl. 468, no valor de R\$ 3.641,40, a título de honorários advocatícios e de R\$ 2.961,84 relativo a reembolso de despesas a este mesmo Escritório¹.

No que diz respeito a material de consumo (telefone, papel, tinta etc) que pudesse caracterizar a existência de atividade operacional, a prova dos autos também não demonstra tal fato. O que existe de concreto é a compra de "uma peça de acesso rádio digital à INTERNET e uma peça Global IP BR 64 Kbps", descritas na autorização de fl. 517, vinculada à nota fiscal de fl. 518, no valor de R\$ 3.150,00, pagamento este feito por meio de cheque cuja cópia conta à fl. 517, com comprovação de compensação à fl. 518.

Do exame dos custos lançados nas DIPJs dos períodos fiscalizados (fls. 3.066; 3.111 e 3.154), não se identifica contabilizado quaisquer despesas inerentes a produtos fabricados, mercadorias revendidas ou de serviços prestados. A experiência nos mostra que os contribuintes tributados com base no lucro real que têm por hábito omitir receita não adotam tal procedimento em relação às despesas. O modo de agir destes infratores, em regra, é registrar todas as despesas e omitir parte das receitas. No caso dos autos não se identificam despesas inerentes a custos de produção, comercialização e de fornecimento de serviços.

Por fim, observo que à fl. 3.113, correspondente à DIPJ do ano-calendário de 2001, existe contabilizado uma receita financeira no valor de R\$ 120.266,92 e resultados positivos de participações societárias de R\$ 37.911.234,72. Contudo, também há registrado despesas financeiras no valor de R\$ 32.523.050,86, conforme quadro abaixo:

Processo nº 16327.000013/2006-30
Acórdão n.º 1402-001.274

S1-C4T2
Fl. 0

19. LUCRO BRUTO	0,00
20. Variações Cambiais Ativas	0,00
21. Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
22. Ganhos em Operações Day-Trade	0,00
23. Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
24. Outras Receitas Financeiras	120.226,92
25. Ganhos na Alien. Particip. Não Integrantes do Ativo Permanente	0,00
26. Resultados Positivos em Participações Societárias	37.911.234,72
.....	
36. (-) Outras Despesas Financeiras	32.523.050,86

Quanto ao ano-calendário de 2002, a FICHA 6A da DIPJ, revela lucro de R\$ 4.782,50, decorrente de variações cambiais ativas, elemento que não serve para caracterizar a existência de atividade operacional, objeto da análise até aqui realizada.

A autoridade fiscal embasou seu lançamento a partir da premissa de que os recursos repatriados para o Brasil eram oriundos do Caixa 2 da atividade operacional da empresa e que haviam, no passado, sido remetidos ao exterior. Para conferir algum grau de credibilidade a esta premissa é necessário que, ao menos, se identifique a existência de atividade empresarial capaz de gerar o Caixa 2. O que não se pode dizer é que se tratava de uma empresa de fachada, que não tinha funcionários, que funcionava em uma simples sala, que não tinha atividades negociais, mas que ao mesmo tempo, em passado não identificado, teria remetido ao exterior, fruto de suas atividades, o valor correspondente a quatrocentos milhões de dólares.

Considerando que a produção de bens e serviços, ainda que omitidos da fiscalização, pressupõe estrutura que conte com funcionários, sede, despesas de telefone, insumos, dentre outras, para conferir credibilidade à premissa de que partiu fiscalização ao menos teríamos que demonstrar, em algum momento no passado, que houve atividade negocial, inerente à produção de bens e serviços, onde estas supostas receitas foram geradas.

No período fiscalizado, 2000 a 2002, do que apurei dos autos, a empresa pagava despesas, tais como viagens, advogados, telefone, a partir de suas contas bancárias. Ainda nos casos de receita omitida, o dia a dia dos fatos nos mostra que quem assim age no presente tinha procedimento semelhante no passado. No entanto, não há nos autos um único elemento de prova que pudesse indicar, ainda que de forma tênue, que no passado a empresa gerou a suposta receita enviada ao exterior.

Não é crível que a empresa, no passado, tivesse conseguido obter lucro superior a meio bilhão de reais (400 milhões de dólares), sem que estes recursos tivessem passado pelo sistema financeiro, em especial na época em que havia controle a partir da CPMF.

Desta forma, a premissa da autoridade fiscal de que os valores objeto dos contratos são oriundos de receita de Caixa 2, anteriormente enviada ao exterior, não encontra nenhum elemento de prova. A autoridade fiscal partiu de premissa, como se fosse fato verdadeiro, e a partir daí tirou suas conclusões. Contudo, não provado o fato que serviu de base à premissa, não se sustenta a conclusão dele extraída.

Assim, não vejo como sustentar a premissa de que a fiscalização partiu e dela extraiu sua conclusão para presumir que os recursos que ingressaram no país são decorrentes de omissão de receita anterior cujos resultados foram enviados ao exterior. Mais, ainda que pudesse se afirmar tal tese, em face do instituto da decadência, ao menos seria necessário apurar em que ano-calendário teria ocorrido esta suposta omissão de receita.

Apesar dos fundamentos acima, caso com eles não concordem os demais membros do colegiado, passo à análise dos contratos de mútuo e operações com T-Bill's.

III - Da análise dos contratos de mútuo

Inicialmente, observo que às fls. 937 e seguintes, consta o contrato de linha de crédito datado de 30-09-1998, celebrado entre a **MCOM WIRELESS (BVI) INC.** e a **MCOM WIRELESS S.A.**, por meio do qual a primeira abre em favor da segunda uma linha de crédito de US\$ 200,000,000,00 (duzentos milhões de dólares), que, sob os aspectos formais, serviu de base para os contratos subsequentes.

Presume-se passivo fictício quando o contribuinte tem registrado em sua contabilidade empréstimo já pago; ou débito decorrente de empréstimo que, sob o aspecto material, não existiu. Trata-se de, neste último caso, de documento formal sem a prova da efetiva transferência dos recursos.

No caso dos autos, quando da fiscalização, os contratos de mútuo ainda não haviam vencidos. Assim, a questão diz respeito a prova da efetiva existência. Digo prova da efetiva existência referindo-me à materialidade, isto é, ao efetivo alcance dos recursos pelo mutuante e recebimento pelo mutuário.

Em se tratando de contrato de empréstimo em que o mutuante é residente no exterior, a prova torna-se mais fácil, pois há que estar acompanhado de contrato e fechamento de câmbio. É com estas premissas que passo a analisar a situação dos autos, e inicio a partir do documento de fls. 2.853 e seguintes, que corresponde ao DOCUMENTO Nº 46, juntado com a impugnação. Por se tratarem de documentos e operações semelhantes, farei análise da primeira delas procurando identificar, em especial:

- a) o contrato formal entre as partes, data e valor;
- b) a existência ou não do correspondente contrato de câmbio;
- c) o nº da conta, agência e Banco em que o valor foi creditado;
- d) a existência de extrato bancário comprovando a efetiva entrega dos recursos à mutuária.

Nos termos do DOCUMENTO Nº 46, juntado à impugnação, à fl. 2.853, com tradução juramentada à fl. 2.857, tem-se um contrato de empréstimo datado de 14-09-2001, por meio do qual a **MCOM WIRELESS (BVI) INC.** empresta à **MCOM WIRELESS S.A.**, a importância de US\$ 406.000,00 (quatrocentos e seis mil dólares norte-americanos), devendo o respectivo valor ser disponibilizado na conta nº 27.123-3, da Ag. 1362-3, do Banco Bradesco, em São Paulo.

Sob o aspecto formal não há qualquer acusação de nulidade no contrato e eu tampouco identifico vício neste sentido.

A questão diz respeito à efetiva entrega dos recursos. O contrato, por si só, sem a prova material da transmissão dos recursos, não é suficiente para descaracterizar a alegação de passivo fictício.

À fl. 2.861, vinculado ao contrato aqui analisado, tem-se o contrato de câmbio datado de 17-09-2001, no valor de US\$ 406.000,00 (quatrocentos e seis mil dólares norte-americanos), correspondente a R\$ 1.079.960,00 (um milhão setenta e nove mil novecentos e sessenta reais), com indicativo para ser liquidado até 19-09-2001, mediante crédito na conta nº 27.123-3, da Ag. 1362-3, do Banco Bradesco, em São Paulo (fl. 2.868).

Neste conjunto de documentos de fls. (fls. 2.854 a 2.863), que constitui o DOCUMENTO nº 46, não se encontra o extrato bancário da recorrente para provar o crédito em sua conta, fato que efetivamente atestaria a materialidade do mútuo e descaracterizaria a alegação de passivo fictício. Diante de tal fato, retornei ao Volume I onde se encontram os extratos bancários a partir da fl. 102, identificada como ANEXO 09. À fl. 200 encontra-se cópia do contrato de câmbio antes analisado, sendo que às fls. 206 e 216, tem-se o registro da operação junto ao SISBACEM e SISCOMEX.

Havendo registro junto ao SUBACEM e SICOMEX, com contrato de câmbio, não subsiste a acusação de que tais operações não tinham sido noticiadas ao Bacen. Por sua vez, para encontrar o comprovante de depósito na conta bancária da recorrente foi necessário percorrer as centenas de documentos juntados aos autos, até chegar no de fls. 1110, que comprova o efetivo crédito dos recursos na conta da mutuária, conforme extrato abaixo:

Nome		Agência	Conta
NCOM WIRELESS S.A		1363-3	27.123-3
CONTA CORRENTE			
Data	Histórico	Documento	Débito/crédito/saldo
	SALDO EM 17/09/2001		20.900,35CR
18/09	DOC-CRÉDITO AUTOMÁTICO BANKBOSTON S/A	0638902	1.079.960,00

Quanto às demais operações mudam-se apenas as datas e os valores, sendo que os documentos sob os aspectos formais estão devidamente constituídos e a materialidade dos mútuos comprova-se com o efetivo crédito dos valores na conta da recorrente.

Em face do valor elevado, embora referente ao ano de 1999, dispensei atenção à operação realizada em 16-09-1999, com contrato de câmbio à fl. 975 no valor de R\$ 2.630.419, 17. Da análise que fiz, encontrei o valor regularmente creditado na conta da recorrente, conforme prova que se encontra à fl. 976 destes autos.

Quanto ao período fiscalizado, tendo em vista que os elementos de prova são os mesmos em cada uma das operações, só divergindo quanto ao valor e as páginas dos autos, fiz questão de analisar a transação de maior valor realizada em 13-09-2001, no montante de R\$ 9.183.900,00, que a recorrente, na planilha de fl. 934, informou corresponder aos documentos nº 134 e 135 (fl. 1.103 - VOLUME VI e tradução às fls. 2.846 a 2.851- VOLUME XIV).

Na análise do valor aqui referido, à semelhança dos demais recursos oriundo dos contratos de mútuo, o contrato de câmbio à fl. 1.103 e o crédito na conta da recorrente à fl. 1.106, comprova o efetivo alcance dos recursos.

Nome MCOM WIRELESS S.A		Agência 1353-3	Conta 27.123-3
CONTA CORRENTE			
Data	Histórico	Documento	Débito/crédito/saldo
17/03	SALDO EM 14/09/2001 DOC-CREDITO AUTOMATICO	0618154	39.192,76CR 9.383.900,00

Obs. Aparentemente consta rasurado o valor acima, mas não se trata de rasura. Quando apresentou tais documentos a recorrente grifou-os com caneta colorida, o que comprometeu a visibilidade em face da digitalização.

Ainda no que diz respeito à prova relativa à materialidade da entrega dos recursos correspondentes aos contratos de mútuo, além das planilhas transcritas no relatório, às fls. 931 e seguintes - VOLUME V -, existe uma planilha, cuja parte que interessa a este processo segue transcrita, que faz referência à data das operações e o valor destas, acompanhada da demonstração do efetivo depósito em conta bancária. Da conferência que fiz, quer em relação às operações acima, quer em relação às demais, em especial no que diz respeito à formalidade e o efetivo crédito na conta bancária como forma de materializar o mútuo, não encontrei qualquer divergência.

A análise da prova dos autos quanto à efetiva entrega dos recursos, no que diz respeito à materialidade das operações, não deixa a menor dúvida da existência dos mesmos. Na verdade, isto sequer foi questionado pela autoridade fiscal, pois esta, como fiz referência na primeira parte deste voto, reconhece o efetivo ingresso dos recursos, só que, sem qualquer prova, partiu da premissa de que tais valores eram decorrentes do "repatriamento" de lucros indevidamente remetidos ao exterior, em data anterior, decorrente de Caixa 2 da empresa.

Em resumo, não havendo prova nos autos da premissa adotada pela autoridade fiscal de que os recursos oriundos dos contratos de mútuo eram decorrentes de lucros omitidos (caixa 2), que em período anterior tinham sido remetidos ao exterior e, provado a existência dos efetivos contratos de mútuo, quer em relação aos aspectos formais, quer no que diz respeito à materialidade caracterizada pelo efetivo crédito dos valores na conta bancária da mutuária, não subsiste a imputação de passivo fictício descrita no auto de infração.

IV - Da análise das operações com contrato com T-Bill's

Quando os integrantes da DRJ converteram o julgamento em diligência para que o auditor fiscal verificasse a existência ou não dos títulos negociados, este devolveu os autos dizendo que o Colegiado não havia entendido o lançamento, pois quanto a este item, deixara consignado no termo de verificação fiscal:

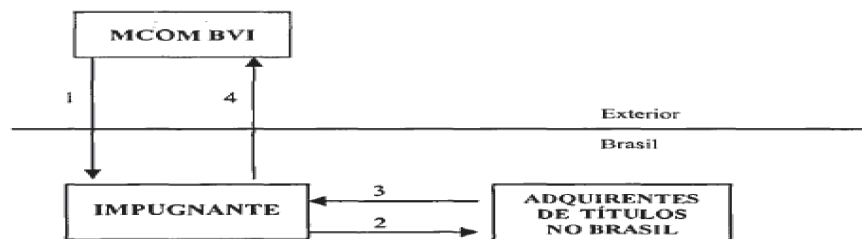
"... jamais houve a transação efetiva com estes papéis. Conforme já mencionado, quando da realização destas operações fictas, é debitada uma conta de Aplicações Financeiras e debitada uma conta de Empréstimo. No mesmo momento, é debitado Bancos, pelo depósito efetuado pelo suposto adquirente dos títulos, e creditada a conta de Aplicações Financeiras. Jamais é fechado o câmbio, nem jamais os contribuintes apresentaram qualquer cópia de certificado de troca de custódia dado pelas instituições autorizadas a custodiar tais títulos pelo Governo dos EUA..."

Fazendo comparativo entre a empresa que enviou os recursos e a recorrente, ao que foi levantado pela autoridade fiscal, aquela também não tinha funcionários e nem atividade operacional. No entanto, a referida empresa, celebrou contratos com títulos do

tesouro americano, verdadeiros ou não, que foram negociados com grandes empresas brasileiras, cuja materialidade do pagamento, conforme se verá, é inquestionável.

Indaga-se como uma empresa sediada no exterior, com capital social ínfimo, sem que se tenha conhecimento de seu funcionamento no mercado, teria disponibilidade de recursos de tamanha grandeza para adquirir os títulos alegadamente negociados.

Da análise da prova e das circunstâncias narradas nos autos, dentre as quais a identificação das empresas adquirentes dos títulos aqui no Brasil a convicção a que chego é que os recursos vindos do exterior, quer por meio de contratos de mútuo, quer por meio de contratos com T-Bill's, conforme ilustração abaixo, não eram da remetente e tampouco da recorrente.



- 1 - Compra a prazo de Títulos
2 - Venda a vista de títulos no mercado interno
3 - Disponibilização imediata de R\$
4 - Passivo contabilizado pela Impugnante em favor da MCOM BVI

Em suas contrarrazões e na sustentação oral, o ilustre representante da Procuradoria da Fazenda Nacional, com grande perspicácia, destacou ao colegiado de que não havia uma única prova de que a recorrente havia negociado estes títulos no mercado interno, conforme exemplo que ela própria apresentou, identificado na ilustração supra.

Diante do debate em torno da inexistência de prova da venda dos títulos no mercado interno, a recorrente, em questão de ordem que suscitou durante o julgamento, alegou que nunca ninguém havia lhe solicitado tal prova e, a título exemplificativo, apressou-se em remeter por meio eletrônico e apresentar novos memoriais, cópia de contratos e provas de pagamento de transações realizadas com as seguintes empresas, destacando tratar-se de exemplos:

a) CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S.A

(1) T-Bills

Valor de Face
US\$ 339.200,00

Data de Vencimento
13/04/2000

Nº de Referência
00183327278/CL

CUSIP
912795DR9

(2) Preço de Compra em Reais:
R\$ 609.030,00



Processo nº 16327.000013/2006-30
Acórdão n.º 1402-001.274

S1-C4T2
Fl. 0

(1) T-Bills

Valor de Face	Data de Vencimento	Nº. de Referência	CUSIP
US\$ 106,590.00	13/04/2000	00123315749/CL	912795DR9

(2) Preço de Compra em Reais :
R\$ 190.000,00

12/01/00	TRANSE ENTRE AGEN. CHEQUE	1080504	190.000,00
	TRANSPORTE		701.772,15CR

c) DUAGRO S.A. ADM. E PARTICIPAÇÕES

(1) Valor de face	Data do vencimento	Nº CUSIP
US\$ 430.000,00	30.09. 2001	912827Z54

(2) – Preço de Compra em Reais

R\$ 1.056.894,00

OBS. Valor creditado na conta da recorrente junto ao Bradesco em 18-06-2001.

d) ODEBRECHT SERVIÇOS DE INFRA ESTRUTURA S.A**(1) T-Bills**

Valor de Face	Data de Vencimento	Nº. de Referência	CUSIP
US\$ 303,880.00	20/04/00	00213315387/CL	912795DS7

(2) Preço de Compra em Reais :

R\$ 533.700,00

Dado à prova de que a recorrente, uma empresa sem funcionários, sem atividade operacional, sediada em uma sala, alienou os T-Bill's e recebeu as respectivas importâncias, conforme créditos em sua conta bancária, a conclusão a que chego é que a omissão de receita, ao que parece, estava ocorrendo nas empresas adquirentes dos títulos, estas sim com atividade operacional conhecida.

Por outro lado, conforme apontado durante os debates, no momento em que se tem prova de que a recorrente, sem qualquer estrutura operacional, limitava-se a receber os valores das empresas que assinavam os contratos de aquisição de T-Bill's, tais como ODEBRECHT, DUAGRO S/A, ULMIR PARTICIPAÇÕES etc., emprestando a terceiros, tem-se que esta, em assim agindo, executava serviço de intermediação com recursos de terceiros. Nesta linha, em se dedicando a fazer operações pegando recursos das empresas antes nominadas e emprestando às suas coligadas, a remuneração da recorrente não seria o montante dos recursos, mas sim a taxa de spread, à semelhança do que ocorre com as empresas de factoring.

Ainda que fosse possível desconsiderar os fundamentos articulados na primeira parte em que inicio o exame do recurso voluntário, tem-se que o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, ao presumir que se caracteriza omissão de receita a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, impõe que se faça distinção entre lucro e omissão de receita. A exigência do IRPJ e da CSLL dá-se em relação ao lucro e não sobre a receita. Assim, ainda que pudesse persistir a tese de omissão de receita defendida pelos ilustres conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Henrique Magalhães que neste ponto

votaram vencidos, haveria necessidade de se identificar a atividade da qual a suposta receita omitida seria decorrente, adotando como base de cálculo do IRPJ e da CSLL o lucro e não a receita presumidamente omitida.

A autoridade fiscal não adotou o procedimento referido no parágrafo anterior porque partiu de uma premissa de que todos os valores registrados nos contratos eram decorrentes de lucros que, no passado, teriam sido enviados ao exterior. Contudo, tal premissa não encontra qualquer demonstração nos autos. Para que se possa presumir que uma empresa tenha obtido lucro é necessário demonstrar que esta, ao menos, tinha atividade operacional na época em que o suposto lucro fora apurado. Não é possível dizer que a empresa não tem funcionários, não tem atividade operacional, que é empresa de gaveta, mas que ao mesmo tempo gerou lucro de 400 milhões de dólares.

Examinando a matéria por outro enfoque, nos termos do artigo 63, do CTN, conjugado com o artigo 11 do Decreto nº. 2.219, de 1997, vigente à época, tem-se que:

"Art.11. O fato gerador do IOF é a entrega de moeda. nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou a sua colocação disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este.

Nesta linha, a autuação da recorrente exigindo-lhe IOF, conforme especificado no auto de infração de fls. 2.213, é mais um indicativo, de que a atuação da recorrente, no caso concreto, estava relacionada à intermediação de recursos de terceiros e não à prática de qualquer atividade que pudesse gerar as receitas e lucros considerados omitidos.

Ainda no que diz respeito ao exame da prova, conforme informação de fl. 3.288², do adido brasileiro nos Estados Unidos, as transações com os títulos do tesouro americano dão-se de forma eletrônica, a semelhança da aquisição de ações, em bolsa, no mercado brasileiro. No caso dos autos, a recorrente apresentou os seguintes documentos, os quais cito a título de exemplo adotando a operação de fl. 2.602 e seguintes:

- a) contrato de compra e venda de notas do tesouro tendo como vendedora a MCOM WIRELESS (BVI) INC., e compradora a atuada (fl. 2.602);
- b) Confirmação de negociação dos valores mobiliários confirmada pelo ESPÍRITO SANTO BANK, remetida à atuada (fl. 2.608);
- c) Confirmação de negociação do departamento de tesouraria do ESPÍRITO SANTO BANK, remetida à atuada (fl. 2.609);

² • não são designadas instituições financeiras para vender papéis do Tesouro. Estes estão disponíveis por intermédio de bancos e corretoras;

“os interessados em títulos do Tesouro podem adquiri-los nos leilões diretamente com o Tesouro ou por meio de intermediários como instituições financeiras e corretoras. Podem ainda adquiri-los no próprio mercado.

• nem o Departamento do Tesouro nem o Federal Reserve Bank possuem informações sobre os proprietários de títulos que são custodiados junto às instituições financeiras intermediárias.

• Diferentemente dos títulos adquiridos diretamente com o Tesouro. No entanto, as informações relativas a proprietários de títulos estão sujeitas a sigilo.

• como em qualquer transação financeira, os adquirentes de títulos devem ser cautelosos na escolha do custodiante de seus títulos

- d) Confirmação de negociação do departamento de tesouraria do ESPÍRITO SANTO BANK, remetida à MCOM WIRELESS (BVI) INC. (fls. 2.610 e 2.611).

Da análise dos referidos documentos, ao menos no que diz respeito aos aspetos formais, tem-se que o ESPÍRITO SANTO BANK era a instituição custodiante, tanto que efetuada emitia correspondência tanto à adquirente (fl. 2.608) quanto à alienante (fls. 2.610 e 2.611).

Ao meu sentir a existência de instituição custodiante, no caso em exame, decorre das correspondências enviadas pelo ESPÍRITO SANTO BANK dando conta que os referidos títulos estavam em seu poder e que, em face das orientações recebidas, estava fazendo as devidas transferências. Para se dizer que estas transações, devidamente documentadas, inexistem ou são simuladas, era necessário elemento de prova. Aqui não basta presumir que se tratam de operações fictas. É preciso elemento de prova capaz de afastar os fatos materializados nos documentos apresentados pela recorrente.

Durante os debates o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que pediu vista dos autos deixou claro que para ele os documentos acima analisados não eram suficientes para comprovar as transações, em especial a custódia. Em que pese o reconhecimento que tenho pelo saber jurídico do ilustre Conselheiro, não vejo que outro documento poderia ser exigido da recorrente para provar a materialidade das transações.

Contudo, para finalizar, ainda que fosse possível aplicar o disposto no artigo 40 da Lei nº. 9.430, de 1996, reconhecendo que tais operações, registradas no passivo, não estão comprovadas, presumindo-se, então omissão de receita, o arbitramento não poderia considerar toda a receita, supostamente omitida, como sendo lucro.

Em resumo, a autoridade fiscal lavrou auto de infração exigindo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em relação aos valores correspondentes aos contratos de mútuo e transações com T-bill's, partindo da premissa de que se tratavam de lucros, do caixa 2, que anteriormente tinham sido enviados ao exterior. Foi por esta razão que considerou a integralidade de tais valores como lucro e não como receita. Contudo, da análise da prova, incluindo a data de constituição da empresa, os locais de funcionamento da autuada, o número de funcionários, os bens do ativo, as despesas contabilizadas e a forma de pagamento destas, a movimentação financeira contida nos extratos bancários, bem como os detalhes envolvendo as subseqüentes vendas dos T-Bill's, com prova material do crédito de tais valores em conta bancária, sem que exista qualquer elemento de prova de que, em algum momento do passado, pudesse indicar atividade operacional capaz de gerar tamanha grandeza de receita e de lucro, levando ainda em consideração os contratos e demais provas carreadas aos autos pela recorrente, a conclusão a que chego é que a premissa da qual partiu a autoridade fiscal não se sustenta, decorrendo de tal fato e das demais questões analisadas no voto, a insubsistência do lançamento, tornando-se desnecessário a análise dos demais pontos articulados no recurso.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza

Conforme registrado no dispositivo deste acórdão (fl.2), em relação ao recurso voluntário os conselheiros Leonardo Couto e Leonardo Oliveira restaram vencidos, sendo que Eu e os conselheiros Frederico Alencar e Carlos Pelá acompanharam o ilustre Relator pelas conclusões.

Fez necessário então esta declaração de voto para registrar os nossos próprios fundamentos para cancelar a exigência.

O auto de infração para exigência de IRPJ e Reflexos está calcada na presunção legal de omissão de receitas, em face do “passivo fictício” pelos seguintes fundamentos (Termo de Verificação fiscal, fls. 2030/2051, *verbis*):

“(…) As operações de empréstimos supostamente tomados pela MCOM e pela GP Administradora (atual Mauriti) eram feitas a débito de Aplicações Financeiras e, no mesmo instante, era feito o crédito a Aplicações Financeiras com débito a Bancos pela suposta venda de tais títulos. Em diligência feita junto a um dos compradores de tais títulos em 1999, constatou esta fiscalização que tais operações, além de terem sido feitas à margem da escrita comercial e fiscal do terceiro adquirente, já haviam sido alvo de fiscalização por parte da DEFIC, onde foi constatada a inexistência dos títulos que supostamente teriam lastreado a operação, além de tais operações já serem objeto de inquérito junto ao Departamento de Polícia Federal.

Além disto, os recursos assim recebidos eram quase que imediatamente repassados às subsidiárias da MCOM (Mobilcom e Mcomcast) na forma de AFAC - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ou eram efetuados pagamentos a supostos prestadores de serviços. O mesmo mecanismo ocorria nas referidas subsidiárias.

Em função de tal sistemática, e havendo fortes indícios de fraude, em dezembro de 2004 foram emitidos RIMFs para os principais Bancos da MCOM e da Mcomcast, onde, entre outras informações, foram requisitadas as cópias de todos os documentos a débito ou a crédito das contas mantidas nas instituições de valor igualou superior a R\$5.000,00. A resposta da maior parte dos Bancos diligenciados, conforme veremos, foi entregue a destempo e de forma incompleta.

Em 30/12/04, ainda sem o recebimento das informações requisitadas às instituições financeiras, foi a MCOM autuada, tendo sido lavrado Auto de Infração para os anos-calendário de 1998 (não decaído, pelos indícios de fraude) e 1999, com desclassificação da escrita e agravamento da multa.

Em outubro de 2005 foram diligenciados Bancos de todos os contribuintes sob fiscalização, com os mesmos critérios das diligências anteriores. Também estes não foram, em sua maior parte, entregues completa e tempestivamente.

Em 17/02/05, recebeu esta fiscalização dossie (sic) da DEFIC, em virtude de ter sido aberta diligência por aquele órgão, por provocação da DRF de Sorocaba, para a MCOM. Tal processo está sendo devolvido, com a anexação do presente Auto de Infração e de representação de fiscalização de IRPJ para os mesmos períodos analisados em preços de transferência.

Concentrou-se esta fiscalização em dois pontos: na análise das operações de empréstimos externos e no *modus operandi* do Grupo Garantia, em função das participações societárias, sempre geradoras de prejuízo.

A análise das operações dos contribuintes GP Investimentos, Mobilcom e Mcomcast revelou não terem estes efetuado operações de crédito com o exterior, pelo que estão sendo encerradas suas fiscalizações como sem resultado para a fiscalização "IRPJ Preços de Transferência - Juros". Não obstante, tais empresas, além da MCOM e da GP Administradora, estão sendo representadas à DEFIC por manifestas infrações à legislação de Imposto de Renda e pelos crimes contra a ordem tributária.

Para os dois contribuintes com operações de empréstimo com coligadas no exterior (MCOM e GP Administradora), a análise de tais operações revelou serem tais empréstimos fictícios, servindo apenas e tão somente a dar fôros de legitimidade à internação de recursos mantidos à margem da escrituração. Preveniu-se a jurisdição e estão sendo autuados por infração à legislação do Imposto de Renda.

a análise das operações dos Grupos Garantia, dentre outras inúmeras irregularidades, constatou-se serem criadas empresas "de fachada" por empregados do Grupo para o recebimento de salários, destarte elidindo o pagamento de IRPF. Em função disto, foram autuados os Srs. Marcelo Meth e Rogério A. dos Santos, sócios na "empresa" Soldo Serviços de Contabilidade S/C Ltda., Contadores das empresas do Grupo, por paradigmáticos. Outras há, cabendo mencionar, exemplificativamente, o Sr. Marcelo Amar, que criou sua "empresa" Maga Gestão e Planejamento Ltda. em sociedade com o senhor seu pai, sendo pago principalmente pela Mcomcast.

Restou por encerrar a fiscalização do contribuinte Comcast, único dos fiscalizadas cujos empréstimos com o exterior estão suportados por efetivo fechamento de câmbio.

Considerando que - conforme veremos - todas as operações das empresas do *cluster* MCOM (Comcast, Mcomcast e Mobilcom) estarem interligadas, este Termo de Constatação e Verificação Fiscal é idêntico para a MCOM e para a

GP Administradora, sendo que ambas tem, por este Termo, suas fiscalizações de preços de transferência encerradas.

Verificar-se-á, ademais, como praticamente todas as empresas do Grupo Garantia apresentam demonstrativos financeiros - e, por conseguinte, DIRPJs - que não são mais que obras de ficção.

Cabe a ressalva de que tudo o que esta fiscalização mencionar como sendo ilícito, ilegal, fraudulento, doloso, crime contra a ordem tributária, etc., deve ser lido como "indícios de", ficando a cargo do Ministério Público Federal o ulterior oferecimento de denúncia crime, se entender que as provas coligidas suportam tal providência.

II - DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS

Constatado, ao final de 2004, a prática do Grupo Garantia de criar empresas "de fachada" com o fito de elidir o pagamento de tributos, entendeu esta fiscalização de analisar todas as empresas de alguma forma envolvidas com suas operações. Assim, as principais verificações efetuadas foram:

1. CNPJ: a partir dos contribuintes originalmente sob fiscalização, foram analisados os dados constantes do sistema CNPJ para suas empresas subsidiárias, acionistas, incorporadas ou incorporadoras. Foram analisadas aproximadamente 250 empresas nacionais do (ou relacionadas ao) Grupo Garantia, 30 do exterior, além de proximadamente 30 fornecedores da Mcomcast, em um total de mais de 300 verificações. Foram verificadas as seguintes telas:

- dados cadastrais;
- sucedida/sucessora;
- sócios;
- filiais;
- situação fiscal;
- DIRPJs apresentadas;
- histórico

2. DIRPJ: originalmente, pretendia esta fiscalização analisar as DIRPJ de todas as empresas envolvidas, a partir de 1995, inclusive (primeiro ano em que o sistema da SRF permite ver as fichas completas das Declarações) até 31/12/04. Em função do tempo disponível, tal não foi possível. Entretanto, além das DIRPJ dos contribuintes sob fiscalização, várias outras empresas foram analisadas sob este aspecto, em um total de mais de 1.000 DIRPJs, posto que foram analisadas também as DIRPJs canceladas - por vezes, há a DIRPJ retificadora da retificadora - além de aproximadamente 50 de fornecedores da Mcomcast. A planilha "controle de verificações DIRPJ", em anexo, evidencia as DIRPJs analisadas, sendo que o número "1" representa estas. Na mesma planilha constam as datas de criação e extinção de cada uma das empresas, conforme as mesmas DIRPJs (as datas por vezes não coincidem com as constantes do sistema CNPJ). As áreas hachuradas, constantes nesta e em outras planilhas que serão apresentadas (sic), servem para deixar evidenciado o período em que a empresa não existia;

3. consolidação das DIRPJs: da mesma forma que em relação às DIRPJs, era intenção desta fiscalização fazer uma consolidação das fichas das DIRPJs para os períodos analisados de todas as empresas, o que requer ajustes de ano para ano, dadas as alterações na forma de apresentação das fichas determinada pela SRF. Da mesma forma, o tempo não o permitiu. Entretanto, além dos contribuintes sob fiscalização, logrou esta fiscalização concluir a consolidação para várias delas. As seguintes fichas das DIRPJs foram consolidadas:

- Custos (quando cabível);
- Despesas Operacionais;
- Demonstração do Resultado;
- Demonstração do Lucro Real;
- Ativo
- Passivo (sic)
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Identificação dos Sócios;
- Participação Permanente em Controladas ou Coligadas;
- Outras Informações;
- COFINS (quando cabível);

4. endereços: a partir das DIRPJs, foram levantados os endereços das empresas do Grupo (doravante, fica subentendido que os levantamentos efetuados estão incompletos (sic)). A anexa planilha "pessoas jurídicas vinculadas - por endereço" - na qual foram ocultas diversas linhas e colunas - demonstra a localização das empresas de 1995 a 2004;

5. representantes legais: a partir de 1995, foram levantados, pelas DIRPJs, os representantes legais dos contribuintes sob fiscalização e das demais empresas. A planilha - também com linhas e colunas ocultas - anexa, "pessoas jurídicas vinculadas - representante legal - DIRPJ", e das 440 DIRPJs para as quais chegou a ser feito tal levantamento, os principais responsáveis pelas empresas, até 2004;

6. Contador: o mesmo levantamento do item (sic) anterior foi feito em relação aos Contadores, conforme a planilha anexa "pessoas jurídicas vinculadas - Contador DIRPJ", onde se verifica terem sido levantadas 435 DIRPJs para os dez anos considerados;

7. número de funcionários: foi efetuado um levantamento, a partir das DIRPJs, do número de funcionários declarados pelas empresas em 31/12 de cada ano, obtida a partir da ficha "Outras Informações", que informa o número de funcionários no início e no fim do período de apuração. Como tal

informação só passou a ser exigida a partir do ano-calendário de 2000, foram considerados, para os anos anteriores a 1999, como tendo "zero" funcionários aquelas empresas que tivessem informado "zero" de "Despesas de Salários" na ficha de "Despesas Operacionais". Para as que informaram tais despesas, foi colocado "?" na planilha "controle de verificações - número de funcionários em 31/12/xx", anexa, sendo que, quando algum campo de ano das empresas ali apresentadas está em branco, é porque não houve tempo para esta verificação;

8. empresas no exterior: além das empresas vinculadas no exterior, possuidoras de CNPJ, conforme mencionado no item (sic) "1", acima, foram levantadas as empresas que de alguma forma se relacionam - como acionistas, subsidiárias, prestadoras de recursos, etc. - com o Grupo. Tal levantamento, demonstrado na planilha "pessoas jurídicas vinculadas - exterior", anexa, revela a existência de quase 70 empresas, sendo a maior parte localizada nas British Virgin Islands e nos EUA. A planilha evidencia também a maior parte dos vínculos, além de - para as que tem (sic) CNPJ - o representante legal. Além destas constam também 12 empresas das quais é sócio o Sr. Jorge Paulo Lemann. Tal fato será adiante comentado;

9. subsidiárias: foram verificadas, dentre as empresas do Grupo, quais as que possuíam (sic) subsidiárias, conforme suas DIRPJs. Tal verificação está demonstrada na anexa planilha "pessoas jurídicas vinculadas - holdings e outras atividades - número de subsidiárias", onde os campos em branco indicam que não foi feita a verificação para aquele exercício. Tal planilha não está em ordem numérica de CNPJ, mas por atividade desenvolvida;

10. faturamento: da mesma forma que acima, foi verificado o faturamento anual das empresas do Grupo. O faturamento considerado é o constante da linha "Receita Líquida das Atividades", e está demonstrado na planilha "pessoas jurídicas vinculadas - empresas com faturamento (Receita Líquida das Atividades)", em anexo;

11. empréstimos do exterior: foram verificadas a origem e a natureza dos empréstimos externos, seus documentos de suporte, etc;

12. Bancos: foram diligenciados os principais Bancos dos contribuintes sob fiscalização, tendo-lhes sido intimado apresentar extratos, cópias de todos os documentos, a débito e a crédito - de qualquer natureza - de valor igualou superior a R\$5.000,00, pessoas autorizadas a movimentar as contas, cópias de contratos de câmbio, etc., desde a criação das empresas até 31/12/04;

13. arquivos magnéticos: foram os contribuintes intimados a apresentar seus arquivos magnéticos na forma da IN nº 86/01 e do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/01, desde a criação da empresa até 31/12/04;

14. composição das DIRPJs: foram os contribuintes sob fiscalização intimados a apresentar a composição das DIRPJs, discriminando as contas e os saldos respectivos que foram incluídos em cada linha das fichas;

15. **outras verificações:** no curso da ação fiscal foram requeridas outras informações, tais como mútuos com pessoas físicas e jurídicas vinculadas, demonstração do cálculo dos juros pagos/creditados ou recebidos/debitados, etc ..

III - DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

A - Da Escrituração

Os contribuintes sob fiscalização revelam o mais absoluto desprezo pela boa técnica contábil, incorrerem em erros crassos de escrituração, e apresentam informações falsas à SRF.

Quanto à escrituração do Livro Diário, os seguintes comentários, em relação à MCOM, são aplicáveis:

1. de janeiro de 1997 a abril de 2002, a MCOM utilizou-se dos Livros Diário Auxiliar do Contas a Pagar e Diário Auxiliar do Caixa e Bancos;

2. os artigos 204 (do Decreto nº 1.041/94) e 258 (do Decreto nº 3.000/99), que tratam do Livro Diário, determinam, ambos em seu § 4º, que tais Livros auxiliares contenham termos de abertura e encerramento e sejam autenticados no Registro de Comércio. A MCOM nunca autenticou nenhum de seus Diários Auxiliares;

3. O § 1º dos artigos supracitados admite a utilização de tais Livros Auxiliares na hipótese de operações numerosas ou realizadas fora da sede. Nenhum desses pressupostos ocorria no caso da MCOM;

4. a quase totalidade dos lançamentos do Diário Geral (o único autenticado) dava-se no último dia do mês, e tinha como histórico 'REF. MOVTO DO CONTAS A PAGAR DE...(último dia do mês)' ou 'REF. MOVTO CX.BC DE ... (último dia do mês)'. O § 2º dos artigos acima determina que o transporte dos totais mensais dos Livros Auxiliares para o Livro Diário deva ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos Livros Auxiliares (mais uma vez mencionando que estes devem estar registrados). No caso da MCOM, os lançamentos não eram um só (totalizadores) mas vários, e jamais foi feita qualquer referência à página dos registros auxiliares, além do fato de que os lançamentos contábeis (todos) não eram numericamente identificados;

5. apesar de possuir escrituração em meio magnético, a MCOM não possui – ou não quis fornecer à fiscalização – os Livros Diário Auxiliar do Contas a Pagar e Diário Auxiliar do Caixa e Bancos em meio magnético.

6. os Livros Diário Auxiliar do Contas a Pagar de 1998, 2000 e 2001 tem como cabeçalho em todas as suas folhas: "Diário Auxiliar do Contas a Pagar (Normal). Talvez haja o "Anormal" ... ;

7. nos Balancetes mensais e Balanços escriturados nos Livros Diário de 1996 e 1997 o total do Ativo não é igual ao do Passivo.

Exemplificativamente, estão anexas as folhas 68, 69 e 70 do Diário Geral de 1997, com os saldos de junho;

8. na alteração do Plano de Contas, de abril para maio de 2002, os saldos a débito e a crédito finais de abril não coincidem com os iniciais de maio, conforme planilhas "mudança de Plano de Contas - 2002 - apuração das diferenças entre os saldos de contas - saldos devedores/credores" anexas.

A contabilização do ágio pago nos investimentos nas subsidiárias também não segue as regras contábeis e fiscais, pois:

1. os supostos empréstimos recebidos do exterior são transferidos para suas subsidiárias, sendo contabilizadas tais transferências na forma de "AFAC - Adiantamento para Futuro Aumento de Capital";
2. quando do aumento de capital, normalmente a contabilização não segue as regras contábeis, sendo o valor consignado na conta de adiantamento integralmente contabilizado como investimento, não se considerando o que seria o ágio pago;
3. imediatamente após o aumento de capital, é contabilizado o resultado de equivalência patrimonial, gerando prejuízo;
4. tais operações - aumento de capital - são por vezes realizadas no dia 1º de janeiro ou 31 de dezembro;

B - Do *modus operandi*

O Grupo Garantia cria diversas empresas com o fito de elidir o pagamento de tributos pela utilização de abuso de forma e simulação.

Em linhas gerais, a maior parte das empresas do Grupo Garantia são empresas "de gaveta". São criadas várias ao mesmo tempo com o propósito de:

- simular a legitimidade das operações fictas (empréstimos e pagamentos), argumento usado pelos contribuintes em suas impugnações a Autos de Infração sofridos;
- dificultar a rastreabilidade dos recursos;
- internar recursos previamente enviados ao exterior;
- efetuar pagamentos a sócios (lucros) e funcionários (salários);
- permitir a geração de "Caixa 2" pela criação de prejuízos fictícios, seja nas empresas "operacionais", seja nas "de gaveta";
- transferir recursos aos sócios pelas alterações de controle acionário;
- facilitar a entrada de recursos oriundos de "Caixa 2" levados ao exterior;

- facilitar, pelo grande número de empresas, sua extinção por incorporação (raras vezes por extinção voluntária), destarte eliminando seus "rastros".

Os principais elementos caracterizadores do abuso de forma e da simulação são:

1. há mais de dez anos o Grupo Garantia cria várias empresas por ano, sendo que algumas chegam a ter o CNPJ sequencial, conforme se pode constatar da planilha "controle de verificações - DIRPJ";

2. o gráfico "Duração - início (s/operacionais)", em anexo, permite melhor visualizar tal prática. Verifica-se que algumas tem efêmera duração (um ou poucos meses);

3. grosso modo, pode-se dizer que, de cada dez empresas, nove são "de gaveta". Tem-se a impressão de que são criadas - a maioria como *holdings* - sem nenhuma destinação específica, passando a ser utilizadas de acordo com as conveniências do momento, quando alteram o nome e o objeto social. A anexa planilha "pessoas jurídicas vinculadas ▼- alterações de nomes e atividades" permite melhor visualizar o fato. Esta planilha apresenta também, para as S/ As, as alterações de abertura e fechamento do Capital;

4. o Grupo Garantia aparenta trabalhar em *clusters* onde' há uma ou duas empresas operacionais, as demais prestando-se aos propósitos mencionados acima. Assim, teríamos o *cluster* CDMA (Playcenter, Hopi-Hari), Multicanal (NET/GP Participações), CSFB/Garantia, etc., sendo que todos estes *clusters* possuem empresas ligadas no exterior;

5. tais empresas variam o local da sede, havendo várias situadas em um mesmo endereço (por vezes, uma pequena sala ou conjunto). Tal fato está evidenciado pela planilha "pessoas jurídicas vinculadas - por endereço". Observe-se que, além de não terem sido levantados os endereços de todas as empresas, certamente estarão faltando algumas que devem estar "dormentes", à espera de sua "utilização". A análise dos endereços constantes das DIRPJs revela, por exemplo, que, em 2003, para as empresas sediadas à Av. Brig. Faria Lima, 2.927, 6º and., cj. 62 (um pequeno conjunto) a Mcomcast "ocupava" a "sala 1", enquanto a Southinvest a "sala 35";

6. boa parte delas nunca teve nenhum funcionário registrado, conforme evidenciado pela planilha "controle de verificações - número de funcionários em 31/12/xx". Espera-se que até uma *holding* tenha pelo menos um *office-boy* ou uma secretária, além de alguém que tenha a atribuição de limpar as instalações. O que se observa, entretanto, é que a grande maioria das mesmas, mesmo quando tendo por objeto social "outros serviços" ou "outras telecomunicações" também não possuem nem nunca possuíram (sic) funcionário algum. Este é o caso em relação ao *cluster* MCOM (Mobilcom, Mcomcast e subsidiárias), onde nenhuma das 21 subsidiárias jamais teve nenhum funcionário;

7. a maior parte das empresas jamais teve faturamento algum, ainda que fossem *holdings*, conforme se verifica na planilha "pessoas jurídicas vinculadas - empresas com faturamento (Receita Líquida das Atividades)". Como acima, este é o caso em relação ao *cluster* MCOM, onde nem a MCOM nem nenhuma das 21 subsidiárias jamais teve nenhum faturamento;

8. os responsáveis perante a SRF e os contadores também mudam, mas se revezam na administração e na contabilidade das empresas, com o intuito de descaracterizar as responsabilidades. Como exemplo, a própria MCOM apresentou uma DIRPJ, em 2002, retificando o responsável e o Contador na DIRPJ de 1996. Tais fatos são visualizados nas planilhas "pessoas jurídicas vinculadas - representante legal - DIRPJ" e "pessoas jurídicas vinculadas - Contador - DIRPJ";

9. os acionistas das empresas também mudam com o passar do tempo. Tal fato pode ser observado, para as empresas para as quais foi elaborado o DIRPJ comparativo, ao se examinar a ficha "Identificação dos Sócios". Da mesma forma, tal fato pode ser analisado também pela leitura da ficha "Participação Permanente em Coligada ou Controlada". Exemplo da utilização deste expediente é a MCOM, da qual não se consegue determinar quais os acionistas em seus primeiros anos, pelos sucessivos cancelamentos em seus Livros Registro de Ações Nominativas e Transferência de Ações Nominativas (fls.), além de term (sic) sido "extra-viados" (sic) seus Livros Presença de Acionistas e Atas de Reuniões do Conselho de Administração;

10. boa parte dos sócios são pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, principalmente nas British Virgin Islands e nos EUA, em Willmington, Estado do Delaware, conforme planilha "pessoas jurídicas vinculadas - exterior";

11. os representantes (procuradores) destas empresas são pessoas ligadas ao Grupo;

12. praticamente todas as empresas apresentam uma "vida útil", após o que são incorporadas por outras do próprio Grupo ou meramente extintas. Este é o caso da MCOM e suas subsidiárias. O gráfico "Duração - extinção (s/operacionais)" e a planilha "pessoas jurídicas vinculadas - mcorporações", ambos em anexo, permitem melhor visualizar o fato;

No caso da GP Investimentos Ltda., que não possui empréstimos externos, mas presta serviços, há fortes indícios de fraude.

Em primeiro lugar, os serviços prestados ao exterior o são para empresas vinculadas. Entretanto, não há, nestas operações, fechamento de câmbio. Em virtude de não ter esta fiscalização recebido, até o momento, os comprovantes dos Bancos diligenciados, não tem como determinar quem são os efetivos depositantes. Não obstante, em sendo recursos vindo do exterior, caberia a incidência de IOF.

Em segundo lugar, os serviços prestados às (poucas) empresas locais apresentam evidências de serem meras "vendas de nota", ou seja, notas de

favor. Prestações de serviços foram feitas, p. ex., a empresas dos Grupos Pão de Açúcar e Vicunha.

O mesmo ocorre com a GP Administradora de Ativos, que só presta serviços a empresas do Grupo.

Conforme já mencionado, a existência de várias empresas presta-se, entre outras coisas, a transferir recursos para os sócios (reais e ocultos). Assim é que o Sr. Jorge Paulo Lemann apresentou, em sua DIRPF referente ao ano-calendário de 2004, entre seus bens, ações das empresas:

- Santa Aparecida Participações S/A, CNPJ 07.234.772/0001-37;
- Santa Luzia Participações S/A, CNPJ 07.235.256/0001-27;
- Santa Catarina Participações S/A, CNPJ 07.232.236/0001-00;
- Santa Mônica Participações S/A, CNPJ 07.232.203/0001-52.

Ocorre que tais empresas constam, no sistema CNPJ, como tendo sido criadas em 31/01/05.

Em 2004, o total dos bens e direitos declarados pelo Sr. Jorge Paulo Lemann montou a R\$ 524.720.901,90. Entretanto, em matéria da revista Forbes de março deste ano, sobre os (691) bilionários do mundo, o Sr. Lemann aparece como detentor de uma fortuna de US\$ 2,6 bilhões, o que, ao câmbio de R\$ 2,6544 de 31/12/04, representa R\$ 6,9 bilhões.

Já o Sr. Marcel Hermann Telles, também sócio das quatro empresas acima pela sua DIRPJ, aparece na mesma reportagem como detentor de US\$ 1,3 bilhões (R\$ 3,45 bilhões), tendo declarado, para o mesmo ano, um total de R\$ 276.631.841,81 em bens e direitos.

O Sr. Carlos Alberto da Veiga Sicupira, igualmente sócios das referidas empresas, também aparece na reportagem mencionada como possuidor de um patrimônio de US\$ 1,1 bilhões, equivalentes a R\$ 2,9 bilhões, tendo declarado bens, e direitos que totalizam R\$ 203.243.268,12.

c - Das Operações de Empréstimo

O credor da MCOM é sua subsidiária integral MCOM BVI, Inc., sediada nas Ilhas Cayman, e que possui um Capital Social de R\$0,97. Esta fantástica capacidade de alavancagem financeira deriva de seus empréstimos, basicamente, da GP Investments (fls.).

Já a GP administradora tem como credores a Holtz Business Inc. e a GP Asset Management Ltd., sua subsidiária.

As operações de empréstimo realizadas pelos contribuintes MCOM e GP Administradora de Ativos (Mauriti) tem como lastro, basicamente, T-Bills e, por vezes, T-Notes e Títulos da Dívida Argentina.

Entretanto, jamais houve a transação efetiva com estes papéis. Conforme já mencionado, quando da realização destas operações fictas, é debitada uma conta de Aplicações Financeiras e debitada uma conta de Empréstimo. No mesmo momento, é debitado Bancos, pelo depósito efetuado pelo suposto adquirente dos títulos, e creditada a conta de Aplicações Financeiras. Jamais é fechado o câmbio, nem jamais os contribuintes apresentaram qualquer cópia de certificado de troca de custódia dado pelas instituições autorizadas a custodiar tais títulos pelo Governo dos EUA.

Conforme já demonstrado na autuação da MCOM para os anos-calendário de 1998 e 1999 (fls.), os títulos da dívida Argentina não existem, correndo processo, originado pela DEFIC, no Ministério Público Federal e na Polícia Federal pela fraude.

Tais operações não apresentam nenhuma razão econômica, não sendo gerado qualquer lucro ou prejuízo. Houvesse simplesmente o interesse em transferir recursos, bastaria fazê-lo (sic) regularmente, com o conhecimento do Banco Centrar do Brasil. São, de fato, recursos do Grupo no exterior, mantidos à margem da escrituração regular. (...)

Pois bem, as razões deste julgador são simples e objetivas: consoante acima transcrito, especialmente as sentenças grifadas, autorizam concluir que o passivo contabilizado pela MCOM é inexistente desde a sua origem, ou seja, a autuada não realizou qualquer operação comercial que implicasse em obtenção de receitas próprias. Em verdade a empresa serviu de meio “legal” e formal para remessa de recursos ao exterior e vice-versa, sem a incidência dos tributos que realmente deveriam incidir sobre tais valores.

Ora, à luz do art. 3º. do Código Tributário Nacional, tributo não é sanção de ato ilícito ou para operações irregulares . Além disso, a constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício é ato vinculado e regrado (art. 142 do CTN).

Estou plenamente convencido de que a MCOM não auferiu receitas, trata-se de empresa de fachada, portanto é absolutamente imprópria a autuação na forma que foi feita. O correto seria exigir o Imposto de Renda na Fonte sobre as remessas de recurso (pagamentos), tal qual ocorreu no processo 19515.004945/2003-80, objeto do acórdão 102-111.124, caso BOMBRIL do qual fui relator neste Conselho.

E mais: caberia responsabilizar solidariamente os efetivos responsáveis por essas remessas (pagamentos) visando garantir a cobrança dos tributos devidos.

Diante do erro na forma tributação, formei convencimento de que todas as exigências devam mesmo ser canceladas, pelo que nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Antonio Jose Praga de Souza – Conselheiro.