



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

**Processo n°** 18471.002567/2002-18  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.752 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPJ - DESPESAS INDEDUTÍVEIS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa:

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO.**

A teor do disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, o denominado lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte no sentido de apurar o tributo devido, expressamente a homologa. O referido artigo fixa o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para que a autoridade administrativa promova essa homologação. Contudo, se comprovada a ocorrência de dolo, tal prazo, tido como decadencial, não é aplicável. Nesse caso, a decadência é regida pelas disposições do art. 173 do mesmo diploma legal. O fato de o contribuinte não impugnar as imputações em que o dolo restou caracterizado não faz desaparecer a conduta retratada nos autos, motivo pelo qual torna-se inaplicável o prazo estampado no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

**VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA. DESPESAS FINANCEIRAS. COMPROVAÇÃO.**

Há que se cancelar a exigência fundada em falta de comprovação de despesas na situação em que o contribuinte aporta documentos hábeis e idôneos capazes de dar suporte aos registros contábeis objeto de auditoria. Ausentes tais elementos, deve ser mantida a exigência. Tratando-se de dispêndios fundados em prestação de serviços por terceiros, a dedução dos gastos condiciona-se à comprovação da efetividade da referida prestação, sendo insuficiente para tal a simples apresentação do contrato correspondente e a demonstração do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier, e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Imposto de Renda Retido na Fonte, relativas aos anos-calendário de 1996 a 1998, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:

a) glosa de despesa de variação monetária passiva em virtude da falta de comprovação do dispêndio – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: R\$ 80.785.276,51 (ano-calendário: 1998);

b) glosa de despesas financeiras em razão da falta de comprovação – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: R\$ 166.992.933,04 (ano-calendário: 1998);

c) glosa de despesas de prestação de serviços (REAL CONSULTORIA S/C LTDA.) – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: R\$ 4.060.914,00 (1998) – além da glosa da despesa, foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte a título de pagamento a beneficiário não identificado e aplicada multa qualificada de 150%;

d) glosa de despesas de prestação de serviços (A C LOPES CONSULTORIA CONTÁBIL S/C LTDA.) – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: R\$ 1.148.320,00 (1996); R\$ 3.432.672,00 (1997); e R\$ 1.603.824,00 (1998) – além da glosa da despesa, foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte a título de pagamento a beneficiário não identificado e aplicada multa qualificada de 150%;

e) glosa de despesas de prestação de serviços (SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.) – MATÉRIA TRIBUTÁVEL: R\$ 3.399.534,00 (1998) – além da glosa da despesa, foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte a título de pagamento a beneficiário não identificado e aplicada multa qualificada de 150%.

A contribuinte não impugnou as infrações descritas nas letras “c” e “e” acima (despesas contabilizadas a título de serviços prestados por REAL CONSULTORIA S/C LTDA e SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA., respectivamente).

A 1ª Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, Minas Gerais, apreciando impugnação parcial interposta pela contribuinte, exonerou parte do crédito tributário constituído, e, tomando por base as disposições da Portaria MF nº. 3, de 2008, recorreu de ofício a este Colegiado administrativo.

O referido julgado foi assim ementado:

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

IRPJ. Na ausência de prova de dolo, fraude, simulação ou conluio, o crédito tributário constituído no âmbito do lançamento por homologação deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do CTN.

CSLL. Com a edição da Súmula Vinculante n.º 8, do STF, a constituição dos créditos da seguridade social passa a observar as regras contidas no CTN, observando no caso de lançamento por homologação àquela contida no § 4º do art. 150.

IRRF. A apuração de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa advém de presunção legal relativa que permite concluir que os pagamentos se encontram no campo de incidência do IRRF, sujeitando-se, assim, ao lançamento de ofício e, em consequência, ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

#### DESPESAS DE SERVIÇOS. EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO. GLOSA.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, em face da legislação do imposto de renda, é insuficiente comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, ou seja, no caso de prestação de serviço, à sua efetividade.

#### DESPESAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS. GLOSA.

Tem-se por válida a glosa de custos e despesas que não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, por meio de documentação hábil e idônea. Os contratos entre pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, para serem válidos em relação ao fisco devem, além de atender a legislação civil, serem escriturados, ou seja, os lançamentos contábeis devem a eles se referir.

#### IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Em face de previsão legal expressa, se sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

#### MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

A aplicação da multa no percentual de 150% deve ser motivada de forma explícita, clara e congruente, sendo incabível a qualificação da penalidade nos casos em que não demonstrada a prática dolosa que se amolda aos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

#### PERÍCIA CONTÁBIL. DILIGÊNCIA.

O órgão julgador de primeira instância indeferirá o pleito de realização de diligências ou perícias, quando considerá-las prescindíveis ou impraticáveis.

#### DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, no caso CSLL e IRRF, quanto à mesma matéria fática.

#### Lançamento Procedente em Parte

Considerada a matéria tributável impugnada, a autoridade julgadora de primeira instância:

i) reduziu a multa para o percentual de 75%, por entender que não restou comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação;

ii) diante do fato de que a ciência dos autos de infração foi efetivada em 13 de novembro de 2002 e considerando o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, excluiu de tributação, por caducidade do direito de lançar, os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até 31 de dezembro de 1996;

iii) no que diz respeito ao IRRF, não obstante ter considerado, para fins de decadência, o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, considerando que o lançamento poderia ter sido efetuado no próprio ano de 1996, decidiu por excluir de tributação os fatos geradores ocorridos no ano de 1996;

iv) do total de R\$ 247.778.209,55 de despesas financeiras e variação cambial passiva, glosados em virtude de ausência de apresentação de documentação comprobatória, considerou como comprovado o montante de R\$ 161.771.603,62;

v) diante da existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, refez os demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL.

WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão em referência, interpôs, em 16 de fevereiro de 2009, o recurso de fls. 1.759/1.814. **Não obstante, por meio de documento protocolizado em 11 de março de 2010, informou ter peticionado em 24 de fevereiro de 2010 desistência do seu recurso voluntário no tocante à discussão da parcela de Imposto de Renda Retido na Fonte mantida pela decisão de primeira instância.**

Transcrevo, a seguir, excertos da peça recursal relacionados às matérias sob litígio.

## **VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

### **JUROS FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

#### **GARANTIA BANKING**

**R\$ 3.959.712,52 e R\$ 1.630.001,14 (VARIAÇÃO CAMBIAL)**

**R\$ 3.963.687,71 e R\$ 1.625.636,29 (JUROS)**

...

3.17. O primeiro fundamento utilizado para a manutenção da glosa, qual seja, de que os contratos fornecidos pela RECORRENTE não seriam válidos perante o Fisco em razão de não terem sido levados a registro público, é equivocado.

3.18. Com efeito, pelo Código Civil de 1916 (CC), em vigor nos períodos autuados, bem como pelo Código de Processo Civil (CPC), um documento reputa-se hábil e idôneo quando:

(a) observa a forma prescrita em lei;

(b) é autêntico; e

(c) é verdadeiro em relação ao seu conteúdo ou substância, ou seja, quanto ao fato que pretende comprovar.

3.19. Dispõe o art. 129 do CC que "a validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir".

3.20. Assim, não exigindo a lei forma especial, aplica-se o disposto no art. 136, V, do CC:

...

3.21. No caso, os financiamentos foram celebrados por instrumento particular, o que estaria juridicamente correto; logo, atendido foi o primeiro dos requisitos de idoneidade citados no item 3.19. (a), acima (forma prescrita em lei).

3.22. Por sua vez, a autenticidade de documentos vem tratada nos arts. 369 e 371 do CPC, sendo relevante para o caso o disposto no inciso I do último dos dispositivos citados, que estabelece:

"Art. 371 - Reputa-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou."

3.23. No caso, os instrumentos particulares foram firmados tanto pela RECORRENTE como pela outra parte. Assim, atendido foi o segundo dos requisitos de idoneidade citados no item 3.19. (b), acima (autenticidade).

3.24. A veracidade vem tratada no artigo 131 do CC, que dispõe:

"Art. 131. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários."

3.25. Ante o teor do supratranscrito art. 131 do CC, é inconteste que os instrumentos particulares reputar-se-iam verdadeiros, daí por que preenchidos estariam todos os requisitos legais que atestam a idoneidade de documentos.

3.26. Por outro lado, dispõe o art. 135 do CC:

...

3.28. Ou seja, o artigo 135 do CC objetiva proteger interesses de terceiros que, estranhos ao ato, podem ser por ele prejudicados; logo, o dispositivo legal em causa é inaplicável ao fisco, já que este não é terceiro interessado.

3.29. Não fosse assim, a aplicação do artigo 135 do CC levaria ao absurdo de tornar sem efeito perante o fisco todo e qualquer documento do contribuinte, até que fosse o mesmo (documento) transcrito no respectivo cartório de registro público.

3.30. A própria Procuradoria da Fazenda Nacional exarou o Parecer nº 432, de 15.09.1977, que dispensa a transcrição do instrumento particular, para fins fiscais, no registro público.

Neste particular, vale transcrever o seguinte trecho do referido parecer:

...

No que se refere à necessidade de tradução dos contratos para o vernáculo, a RECORRENTE informa que está providenciando a tradução juramentada dos mesmos e protesta pela sua posterior juntada.

3.32. Além dos contratos de financiamento, a efetividade de cada uma das operações foi comprovada a partir dos extratos bancários comprobatórios do ingresso do valor financiado na conta-corrente da RECORRENTE e de planilhas demonstrativas do cálculo da variação cambial e dos juros no ano de 1998.

3.33. Com relação a tais extratos, a DECISÃO entendeu que eles não serviriam para comprovar a efetividade das operações de Short Term Notes celebradas com o GARANTIA BANKING, uma vez que apenas parte dos ingressos nele evidenciados guardaria coincidência de datas e valores com as operações de vendas de títulos de investimentos estrangeiros, quitadas por meio dos Short Term Notes.

3.34. Ora, como esclarecido pela RECORRENTE, os recursos captados por meio dos contratos de Short Term Notes foram entregues pelo GARANTIA BANKING diretamente a afiliadas da RECORRENTE no exterior para quitar empréstimos anteriormente com estas contraídos. Assim, a emissão dos Short Term Notes não gerou ingresso de recursos na RECORRENTE, mas sim em suas filiadas no exterior.

3.35. Na medida em que o GARANTIA BANKING efetuou, a pedido da RECORRENTE, a transferência dos recursos decorrentes dos Short Term Notes para sua filiada no exterior, isso fez nascer para a RECORRENTE uma dívida para com o GARANTIA BANKING, com previsão contratual de variação cambial e juros. Assim, a efetividade das despesas de variação cambial e juros já seria, por si só, comprovada pelos contratos de Short Term Notes.

3.36. Não bastasse isso, a RECORRENTE procurou demonstrar que a transferência dos recursos captados do GARANTIA BANKING para sua filiada no exterior foi feito para quitar empréstimo dela anteriormente contraído pela RECORRENTE, que se comprova pelo ingresso de numerário identificado nos extratos bancários anexados à impugnação, na totalidade do valor captado.

3.37. O fato de a DECISÃO ter concluído que parte do ingresso de recursos não guarda coincidência de datas e valores com a venda de títulos de investimentos estrangeiros não é suficiente para justificar a manutenção da glosa das despesas, uma vez que o referido ingresso de recursos evidencia dívida da RECORRENTE para com sua filiada, que veio a ser quitada com os recursos obtidos do Short Term Notes.

3.38. Por fim, a DECISÃO questiona a efetividade das operações pelo fato de a RECORRENTE não ter comprovado o pagamento do principal e dos juros a elas vinculados.

3.39. Em primeiro lugar, a RECORRENTE ressalta que adota o regime de competência para a escrituração de suas receitas e despesas e que, por esse regime, a dedutibilidade das despesas com variação cambial e juros não está vinculada a qualquer pagamento de juros ou principal, mas tão-somente ao surgimento da obrigação relativa a esse pagamento. No caso, os contratos relativos aos Short Term Notes previam reajustes de variação cambial e juros, daí que o direito à dedutibilidade das despesas nasceu com o simples decurso do tempo após a celebração do contrato.

3.40. Assim, ainda que o passivo da RECORRENTE continuasse a indicar uma dívida relativa ao principal e juros com o GARANTIA BANKING, por não ter havido ainda o respectivo pagamento, as despesas de variação cambial e juros continuariam a ser dedutíveis para fins de IRPJ e CSL, já que previstas contratualmente.

3.41. No caso concreto, todavia, a dívida para com o GARANTIA BANKING foi liquidada no prazo acertado, por meio de novos empréstimos contraídos com afiliadas da RECORRENTE no exterior, que transferiram, por conta e ordem da RECORRENTE, os recursos ao GARANTIA BANKING.

### **VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

#### **JUROS FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

##### **BANK OF TOKIO-MITSUBISHI**

**R\$ 9.436,15, R\$ 11.061,49 e R\$ 9.137,87 (VARIAÇÃO CAMBIAL)**

**R\$ 15.835,48, R\$ 16.970,53 e R\$ 12.115,14 (JUROS)**

...

3.43. Neste particular, a RECORRENTE esclarece que os contratos e extratos bancários não são os únicos elementos de prova capazes de provar as referidas operações, o que no caso foi feito a partir da juntada dos DOCS. 13, 14 e 15 da impugnação.

### **VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

#### **JUROS FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

##### **OPERAÇÕES NÃO IDENTIFICADAS**

**R\$ 1.058.388,97 (VARIAÇÃO CAMBIAL)**

**R\$ 2.531.931,54 (JUROS)**

...

3.44. Com relação à diferença de variação cambial e de juros cuja origem não havia sido identificada pela RECORRENTE à época em que apresentada a impugnação, a RECORRENTE posteriormente esclareceu tratar-se de somatório de valores decorrentes de operações complementares aos financiamentos contraídos com o GARANTIA BANKING, BANK OF TOKIO-MITSUBISHI e BANCO FRANCÊS E BRASILEIRO.

...

3.46. Todavia, como demonstrado pela RECORRENTE nos itens anteriores, os referidos financiamentos foram por ela devidamente comprovados, assim como o respectivo ingresso de numerário. Em razão disso, as operações complementares também devem ser tidas como efetivas, impondo-se o cancelamento da glosa da respectiva despesa.

**JUROS EMPRÉSTIMOS LOCAIS****R\$ 19.848,15**

...

3.47. Em relação às despesas contabilizadas na conta "81131 - JUROS EMPRÉSTIMOS LOCAIS", a DECISÃO apenas manteve a glosa de uma parcela de R\$ 19.848,15, que restou incomprovada. Tal diferença corresponde a apenas 0,0001% do total das despesas glosadas, razão por que deve ser desprezada.

3.48. À guisa de exemplo, deve ser lembrado que a jurisprudência administrativa sempre tolerou a falta de comprovação da origem de reduzida parcela de depósitos bancários, inferior a 10% do total depositado, para efeito de elidir a presunção de rendimentos omitidos.

...

3.51. Analogamente, essa tolerância inferior a 10% há de ser também aplicada à RECORRENTE, relativamente aos 0,0001% de despesas de variação cambial e de juros não comprovados. Isso porque as questões versadas no Acórdão e no presente item do auto são idênticas em sua essência, não se justificando tratamento desigual. Com efeito, naquele exigiu-se do contribuinte a comprovação da origem de depósitos bancários; neste, exige-se da RECORRENTE a documentação sobre cujo valor foram registradas despesas de variação cambial passiva e de juros, como forma de comprovar a origem dos mesmos.

**DEMAIS OPERAÇÕES****VARIAÇÃO CAMBIAL DEVEDORA – OUTRAS****DESPESAS DE JUROS – EMPRESAS NÃO LIGADAS****DESPESAS DE VAR. CAMBIAL – EMPRESAS WHITE MARTINS****DESPESAS DE JUROS – EMPRESAS WHITE MARTINS****R\$ 6.330.887,23, R\$ 3.868.958,28, R\$ 13.268.538,55 e R\$ 47.674.448,89**

...

3.52. As demais despesas de variação cambial e juros incorridas pela RECORRENTE no ano-calendário de 1998 não tiveram origem em operações de mútuo, mas em outras que não tiveram como origem transferências de numerário, como fornecimento de bens, contas corrente, utilização de patentes, descontos concedidos a clientes, comissões, carta de crédito etc. Em razão disso, é descabida a exigência da comprovação do ingresso de numerário para fins de dedutibilidade das despesas financeiras vinculadas a tais operações.

...

Empresas não ligadas

3.54. Os valores lançados na conta "DESP JUROS - EMP NÃO LIGADAS", no total de R\$ 3.868.958,28, correspondem a juros calculados sobre saldos devedores mantidos com as empresas UNIGASES COMERCIAL LTDA. e LINDE

COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., amparados em contratos de crédito rotativo com elas celebrados (DOC. 23 e 24 da impugnação), conforme lançamentos efetuados no Livro Razão Auxiliar (DOC. 25 da impugnação). Os valores lançados na conta "VAR CAMB. DEVEDORA - OUTRAS", no total de R\$ 6.330.897,23, também decorreram, em parte, dos referidos contratos de crédito rotativo, além da parcela de R\$ 1.372.670,98, vinculada a contrato de construção de plataforma para a produção de gás para a Companhia Siderúrgica de Tubarão.

...

3.57. No que se refere à exigência de os contratos serem levados a registro público para valerem perante o fisco, a RECORRENTE se reporta aos itens 3.19. a 3.31. acima, em que demonstra o equívoco desse entendimento.

3.58. Por outro lado, a RECORRENTE esclarece que não é necessário para a dedutibilidade da despesa que o seu registro contábil faça referência, aos contratos que lhe deram origem.

3.59. De fato, a contabilidade apenas retrata fatos, sem criar realidades jurídicas novas. Dessa forma, ainda que a RECORRENTE apenas tivesse lançado as despesas glosadas na sua DIPJ, e não na contabilidade, tal fato não poderia acarretar a sua indedutibilidade, uma vez provada a sua efetividade.

3.60. No caso, deve ser ressaltado que a glosa efetuada no AUTO atingiu a totalidade das despesas com juros e variação cambial registrada pela RECORRENTE nas linhas 30 e 33 da sua DIPJ, cuja composição veio a ser detalhada pela RECORRENTE.

3.61. Assim, se os contratos de crédito rotativo comprovam a efetividade da despesa com juros de variação cambial, a sua dedutibilidade deve ser aceita para fins de IRPJ e CSL. Por outro lado, como a totalidade das despesas dessa natureza foi glosada pela fiscalização, é evidente que as despesas decorrentes daqueles contratos compõem o valor da glosa, razão por que essa parcela deve ser considerada dedutível para fins de IRPJ e CSL.

3.62. Com relação ao argumento de que os contratos não seriam válidos porque foram assinados por representantes que já assinaram contratos pela RECORRENTE, o mesmo é absolutamente improcedente.

3.63. Neste particular, a RECORRENTE ressalta que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer n o 432/77, já citado pela RECORRENTE, entende que nada obsta que uma mesma pessoa assine o contrato representando ambas as partes:

...

3.64. Por outro lado, também é irrelevante para a dedutibilidade das despesas o fato de uma das empresas signatárias dos contratos de crédito rotativo ter sido posteriormente adquirida pela própria RECORRENTE, já que, à época em que firmados os referidos contratos, tratava-se de empresas distintas com capacidade para conceder e contrair empréstimos.

3.65. No que se refere ao fato de os contratos de crédito rotativo não preverem reajuste com base na variação do dólar, mas sim por índices praticados no mercado, a RECORRENTE esclarece que o próprio fiscal autuante, no relatório fiscal de diligência, esclarece que a variação cambial registrada pela RECORRENTE foi inferior à variação da taxa Selic no período, daí atender ao disposto no contrato.

3.66. De resto, a RECORRENTE informa que não logrou localizar o contrato de construção da plataforma para a produção de gás para a Companhia Siderúrgica de Tubarão, que daria respaldo a uma despesa com variação cambial de R\$ 1.372.670,98. Todavia, ressalta que tal despesa corresponde a apenas 0,05% do total das despesas glosadas, razão por que se reporta aos argumentos expendidos nos itens 3.37. a 3.40., acima, que justificam a sua dedutibilidade.

#### Empresas White Martins

3.67. Conforme esclarecido pela RECORRENTE em sua impugnação, os valores lançados nas contas "82296300 - DESP VAR CAMB - EMP WHITE MARTINS", no valor de R\$ 13.208.538,55, e "81128900 - DESP JUROS - EMPRESAS WM", no valor de R\$ 47.674.448,89, correspondem a saldos devedores decorrentes de contas-correntes mantidos com empresas do grupo. Ou seja, tais valores foram originados de pagamentos que as empresas fizeram em nome uma da outra, e não da entrega direta de recursos uma à outra, razão por que seria descabida a apresentação de extratos bancários para a comprovação das respectivas despesas de juros.

3.68. No que se refere à parcela de R\$ 17.332.034,66 do total de R\$ 47.674.448,89 lançado na conta "DESP JUROS - EMPRESAS WM", a RECORRENTE esclareceu também corresponder a juros calculados sobre saldos devedores de contas-corrente mantidos com empresas ligadas no Brasil e, para comprovar a efetividade da referida despesa, forneceu cópia das DIPJ/99 e dos balanços analíticos das empresas ligadas, que comprovam o registro da respectiva receita (DOCS. 26 a 36 da impugnação), como segue:

...

3.70. ..., entendeu a DECISÃO que seria aplicável às referidas despesas com juros a norma do art. 10, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1997, razão por que elas só seriam dedutíveis caso a RECORRENTE provasse que as empresas ligadas não teriam lucros acumulados passíveis de distribuição. Além disso, a DECISÃO alega que seria imprescindível para a dedutibilidade das despesas a existência de contrato de crédito rotativo prevendo o pagamento dos juros.

3.71. Dispõe o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, na redação vigente no período autuado:

...

3.72. De plano verifica-se que o referido dispositivo somente é aplicável aos juros pagos ou creditados a empresas ligadas domiciliadas no exterior, o que não é o caso das despesas ora em análise, relativas a juros pagos a empresas ligadas domiciliadas no Brasil.

3.73. O domicílio das empresas beneficiárias dos juros é facilmente identificado a partir da cópia das DIPJ de tais empresas (DOCS. 26 a 31 da impugnação), que comprovam que elas ofereceram as receitas relativas aos referidos juros à tributação de IRPJ como domiciliadas no Brasil.

3.74. Por outro lado, no que se refere à inexistência de contrato de crédito rotativo, a RECORRENTE esclarece que a jurisprudência administrativa entende que ele é prescindível para a dedutibilidade da despesa, quando a efetividade da despesa é provada pelo oferecimento das receitas de juros à tributação pela

mutuante. Nesse sentido, citem-se os seguintes acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes (10CC):

...

3.75. No que se refere à parcela restante do total lançado na conta "DESP JUROS - EMPRESAS WM", no montante de R\$ 30.442.414,23, e o total lançado na conta "DESP VAR CAMB – EMP WHITE MARTINS", no montante de R\$ 13.268.538,55, a RECORRENTE esclareceu em sua impugnação decorrerem das seguintes operações efetuadas com empresas ligadas no exterior:

...

#### OPERAÇÃO 1 - WM&WMCS

3.76. Em 02.04.1997, a RECORRENTE adquiriu de S.A. WHITE MARTINS (SAWM) ações representativas de 87,1973% do capital social de LIQUID CARBONIC GASES INDUSTRIAIS S.A. (LIQUID), pelo valor total de R\$ 577.858.899,14 (DOC. 37 da impugnação). Desse valor, R\$ 270.000.000,00 foram pagos em abril de 1997 (DOC. 38 da impugnação), remanescendo um montante de R\$ 307.858.899,14 a ser pago 12 meses após a assinatura do contrato, com acréscimo de juros de 12% ao ano.

3.77. Em 29.04.1997, SAWM transferiu o crédito que detinha contra a RECORRENTE, decorrente da venda da participação societária em LIQUID para WHITE MARTINS E WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS (WM&WMCS), acrescido dos juros incorridos até a data, como adiantamento para futuro aumento de capital (DOC. 39 da impugnação). Dessa forma, a RECORRENTE deixou de ser devedora de SAWM para passar a ser devedora de WM&WMCS.

3.78. Em 03.11.1997, a RECORRENTE quitou parte de sua dívida com WM&WMCS por meio da entrega de participações societárias que detinha em várias empresas do grupo WHITE MARTINS na América do Sul, avaliadas em R\$ 169.048.517,07 (DOC. 40 da impugnação). Em decorrência, continuou devedora do saldo de R\$ 143.164.384,36, dívida essa que ensejou juros de R\$ 20.114.056,67 ao longo do ano -calendário de 1998, conforme planilha anexa (DOC. 41 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 2 - WM&WMCS

3.79. Em 30.04.1998, a RECORRENTE celebrou com WM&WMCS "Contrato de Crédito Rotativo no 18/98" (DOC. 42 da impugnação), por meio do qual as partes colocaram à disposição uma da outra, reciprocamente, linha de crédito limitada ao valor global de US\$100.000.000,00 (cem milhões de dólares norte americanos), ao qual seriam aplicados encargos financeiros correspondentes a LIBOR semestral mais 3% ao ano.

3.80. Utilizando os recursos do referido contrato, WM&WMCS efetuou pagamentos em nome da RECORRENTE em 30.04.1998, 29.05.1998 e 03.09.1998, nos montantes de US\$ 12.069.187,00, US\$ 25.000.000,00 e US\$ 42.000.000,00, respectivamente, os quais geraram despesas de variação cambial e de juros nos montantes de R\$ 3.615.475,04 e R\$ 3.883.270,16, conforme planilha anexa (DOC. 43 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 3 - MONTE BRAVO

3.81. Em 02.01.1997, a empresa MONTE BRAVO S.A (MONTE BRAVO), sediada no Uruguai, vendeu a RECORRENTE ações da SOCIEDAD QUIMICO INDUSTRIAL LIMA LIMITADA S.A. (SQIL), cujo preço foi pago pela RECORRENTE mediante mútuo de US\$ 6.696.612,09, com acréscimo de juros com base na taxa LIBOR semestral mais 3% ao ano, concedido, na mesma data, pela própria MONTE BRAVO (DOCS. 44 e 45 da impugnação). Essa dívida gerou, no ano de 1998, despesa de variação cambial passiva e de juros nos montantes de R\$ 699.481,65 e R\$ 706.625,67. Conforme planilha anexa (DOC. 46 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 4 - MONTE BRAVO

3.82. Em razão da execução do Contrato de Abertura de Crédito Rotativo celebrado entre a RECORRENTE e várias empresas a ela ligadas, a RECORRENTE registrava uma dívida para com WHITE MARTINS ADMINISTRAÇÃO INVESTIMENTO E FOMENTO COMERCIAL LTDA. (WMAIFC) no montante de CR\$ 51.670.784.490,40. A fim de amortizar parte do seu débito perante a WMAIFC, a RECORRENTE assumiu parte de uma dívida que essa tinha perante MONTE BRAVO, no montante de CR\$ 40.962.061.771,03 (DOC. 47 da impugnação). Em consequência, a RECORRENTE passou a ser devedora de WMAIFC no montante de apenas CR\$ 10.708.722.719,37 e de MONTE BRAVO no montante de CR\$ 40.962.061.771,03.

3.83. Em 31.12.1996, a dívida da RECORRENTE com MONTE BRAVO foi novada, passando a corresponder a US\$ 9.799.998,35, sobre os quais incidiriam juros calculados com base na taxa LIBOR semestral mais 3% ao ano (DOC. 48 da impugnação). No ano de 1998, as despesas de variação cambial passiva e de juros decorrentes dessa dívida corresponderam a R\$ 1.023.800,24 e R\$ 1.026.863,15, respectivamente, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 49 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 5 - MONTE BRAVO

3.84. Em 1995, a RECORRENTE celebrou com MONTE BRAVO quatro contratos de mútuo os quais foram aditados em 1996 (DOCS. 50 a 53 da impugnação). Em 31.12.1996, os 4 contratos antes referidos foram consolidados, passando a RECORRENTE a ser devedora de MONTE BRAVO no montante de US\$ 60.193.423,40, sobre os quais incidiriam juros equivalentes à taxa LIBOR mais 3% ao ano (DOC. 54 da impugnação). As despesas de variação cambial e de juros, registradas pela RECORRENTE no ano de 1998 em decorrência dessa dívida, corresponderam aos montantes de R\$ 3.568.085,21 e R\$ 2.876.955,86, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 55 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 6 - WMCCS

3.85. Em 06.04.1998, a RECORRENTE celebrou com WHITE MARTINS E CIA. COMÉRCIO E SERVIÇOS (WMCCS) "Contrato de Crédito Rotativo no 13/98" (DOC. 56 da impugnação), por meio do qual as partes colocaram à disposição uma da outra, reciprocamente, linha de crédito limitada ao valor global de US\$ 10.000.000,00 (dez milhões de dólares norte-americanos), sobre o qual incidiriam juros correspondentes à LIBOR semestral mais 3% ao ano. Em 15.04.1998, o limite de crédito foi aumentado para US\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de dólares norte americanos).

3.86. Utilizando os recursos do referido contrato, WMCCS efetuou pagamentos em nome da RECORRENTE, em 06.04.1998 e 03.09.1998, nos montantes de US\$ 5.400.000,00 (DOC. 57 da impugnação) e US\$ 28.000.000,00 (DOC. 58 da impugnação). Ao longo do ano de 1998, WMCCS efetuou em nome da

RECORRENTE outros pagamentos que totalizaram US\$ 457.719,59. Essa dívida gerou despesas de variação cambial e de juros no ano de 1998 nos montantes de R\$ 1.294.380,25 e R\$ 1.403.797,53, respectivamente, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 59 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 7 - ACCENT CAY

3.87. Em 06.04.1998, a RECORRENTE celebrou com ACCENT CAY HOLDINGS INC. (ACAY), sociedade sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, "Contrato de Crédito Rotativo GISA/ACAY/Nº 12/98" (DOC. 60 da impugnação), por meio do qual as partes colocaram à disposição uma da outra, reciprocamente, linha de crédito limitada ao valor global de US\$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil dólares norte americanos), sobre o qual incidiriam juros correspondentes à LIBOR semestral mais 3% ao ano.

3.88. Utilizando os recursos do referido contrato, ACAY efetuou, em 06.04.1998, em nome da RECORRENTE, o resgate de Fixed Rate Notes no valor de US\$ 700.000,00 (DOC. 61 da impugnação). essa dívida gerou despesas de variação cambial e de juros no ano de 1998 nos montantes de R\$ 50.688,92 e R\$ 53.840,09, respectivamente, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 62 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 8 - PRAXAIR

3.89. Em 11.11.1993, a RECORRENTE adquiriu de PRAXAIR S.A. (PRAXAIR), sociedade sediada na Argentina, 4.000.000 de ações de FRACCHIA HERMANOS S.A. (antiga denominação de PRAXAIR ARGENTINA S.A.), pelo preço de US\$ 8.000.000,00, a serem pagos até 31.12.1994, com acréscimo de juros de 16% ao ano (DOC. 63 da impugnação). Em 27.12.1994, o prazo de pagamento foi estendido até 31.12.1996 (DOC. 64 da impugnação). Em 27.12.1996, o vencimento da dívida foi novamente alterado para 31.12.2001 e os juros fixados na variação da LIBOR semestral mais 3% ao ano (DOC. 65 da impugnação).

3.90. Tendo em vista que a RECORRENTE vinha efetuando o pagamento do principal à PRAXAIR, a dívida remanescente em 1998 correspondia apenas aos juros ainda não pagos e capitalizados. Essa dívida remanescente gerou despesas de variação cambial e de juros nos montantes de R\$ 280.830,91 e R\$ 277.001,77, conforme se verifica de planilha anexa aos autos (DOC. 66 da impugnação).

...

3.92. Como se verifica, a DECISÃO volta a insistir que os documentos anexados pela RECORRENTE em sua impugnação não seriam válidos perante o fisco porque não foram registrados e porque foram assinados por uma mesma pessoa representando ambas as partes. Tais alegações já foram rechaçadas pela RECORRENTE nessa seção.

3.93. A DECISÃO também alega que a efetividade das despesas não teria sido comprovada uma vez que a RECORRENTE não demonstrou o pagamento do principal e dos juros relativos às operações que lhe dariam respaldo. Em relação a isso, a RECORRENTE também já demonstrou que, pelo regime de competência, o direito à dedutibilidade da despesa com variação cambial e juros surge com o nascimento da obrigação a ela relativa, sendo irrelevante a tal fim que tenha ocorrido o efetivo pagamento do principal e dos juros.

3.94. No que se refere à necessidade de tradução juramentada dos documentos relativos à operação com a ACCENT CAY, a RECORRENTE informa que está

providenciando a tradução juramentada dos mesmos e protesta pela sua posterior juntada.

3.95. Durante o procedimento de diligência, a RECORRENTE esclareceu que a "diferença não identificada" se decomporia nas parcelas de R\$ 410.000,00, relativa à variação cambial vinculada a contrato de crédito rotativo celebrado com a Praxair e de R\$ 2.325.794,37, referente à variação cambial vinculada a transações com WM&WMCS, GISAPAR Participações e Empreendimentos Ltda. e WMCCS.

...

3.97. No que se refere ao fato de os contratos não terem sido levados a registro público e terem como signatário pessoa que representa ambas as partes, a RECORRENTE se reporta aos argumentos anteriormente expendidos nesta seção, que mostram que tais fatos não interferem na sua validade.

3.98. Quanto ao fato de os lançamentos contábeis relativos às despesas glosadas não fazerem referência às condições contratuais, a RECORRENTE se reporta aos itens desta seção em que ressalta que a contabilidade não tem o condão de criar fatos novos, daí a dedutibilidade da despesa apenas depender do nascimento da obrigação, em razão da celebração dos contratos.

3.99. Por fim, a RECORRENTE esclarece que o registro das atas de reunião e de assembléia geral e do laudo de avaliação é requisito meramente formal e que não invalida o ato, afetando apenas a sua validade contra terceiros, categoria que, como já demonstrado, não abrange o fisco.

## **DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS – AC LOPES**

**R\$ 3.432.672,00 (1997); e**

**R\$ 1.603.824,00 (1998)**

...

4.3. Da descrição dos fatos e dos dispositivos legais dados como infringidos, infere-se que a fiscalização entendeu, de um lado, que os serviços prestados por AC LOPES só poderiam ter sido prestados por meio da produção de documentos, e, de outro, que a não-apresentação desses documentos atestaria a falta de efetividade dos referidos serviços. Em conseqüência, o fiscal autuante efetuou a glosa das respectivas despesas, sob o fundamento de corresponderem a serviços não comprovados.

4.4. Na esteira da globalização dos mercados que teve início na década passada, a RECORRENTE iniciou a expansão de seus negócios na América Latina, o que acarretou a necessidade de modificações societárias e operacionais em todo o grupo empresarial.

4.5. Tais circunstâncias fizeram com que a RECORRENTE recorresse a especialistas que pudessem assessorá-la na referida reestruturação societária e operacional.

4.6. Nesse contexto, a RECORRENTE contratou os serviços de AC LOPES, empresa de consultoria com mais de dez anos de experiência na prestação de serviços na área empresarial, em especial nas áreas de reestruturação societária e logística operacional, para "desenvolver uma estratégia de implementação do plano

de expansão internacional para a WHITE MARTINS e suas coligadas nos países do Mercosul e América Latina" (cláusula primeira do contrato firmado em 01.02.1996 - DOC. 67 da impugnação).

4.7. Em razão de o serviço prestado por AC LOPES envolver a análise de informações estratégicas para o setor de gases industriais, a RECORRENTE procurou evitar a sua divulgação a terceiros. Tanto assim é que, a cláusula nona do contrato firmado em 01.02.1996 obriga AC LOPES "... a manter absoluta confidencialidade sobre todos e quaisquer documentos, dados, avaliações preliminares, diagnósticos, conclusões de estudos, nomes de pessoas, entidades financeiras, eventuais parceiros interessados, e órgãos públicos envolvidos, ou quaisquer informações direta ou indiretamente relacionadas com a consultoria ...".

4.8. Ainda com o objetivo de preservar o sigilo das informações produzidas na consultoria, o projeto foi desenvolvido e apresentado em reuniões mantidas com o "staff" da RECORRENTE em sua sede. Essa atuação integrada de AC LOPES com a RECORRENTE também se verificou na implementação das estruturas previstas para a viabilidade do projeto.

4.9. Em suma, na prática, ANTONIO CARLOS LOPES, principal executivo de AC LOPES, e sua equipe, atuaram de forma semelhante a um "project manager" (gerente de projeto), orientando e auxiliando a elaboração e execução dos documentos internos necessários à implementação de cada uma das fases do projeto de reestruturação.

4.10. A metodologia seguida por AC LOPES na prestação dos serviços à RECORRENTE fez com que não fossem produzidos documentos externos que materializassem os passos do projeto, impedindo que a RECORRENTE fornecesse à fiscalização uma prova escrita de que a consultoria fora realmente prestada.

4.11. Não obstante, tal particularidade não impede que a respectiva despesa seja dedutível para fins de IR e CSL da RECORRENTE, uma vez que a mesma encontra-se suportada por outros documentos, como contratos, notas fiscais e comprovantes do efetivo pagamento.

4.12. De fato, para confirmar a efetividade da prestação do serviço, a RECORRENTE anexou em sua impugnação declaração firmada por ANTÔNIO CARLOS LOPES (DOC. 68 da impugnação), principal executivo da AC LOPES, em que ele afirma:

"3. No período compreendido entre janeiro de 1996 e abril de 1998, a AC Lopes prestou serviços de consultoria para o Grupo SAWM e todos os valores faturados e recebidos foram devidamente tributados nas correspondentes declarações de Imposto de Renda da AC Lopes."

4.13. Além disso, a RECORRENTE anexou à impugnação os comprovantes do efetivo pagamento à AC LOPES (DOC. 69 da impugnação) que, aliados ao contrato de prestação de serviços e às notas fiscais emitidas, são elementos de prova suficientes para suportar a despesa lançada pela RECORRENTE. Cabe invocar ainda o disposto no art. 112, II, do CTN, segundo o qual "a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto ... à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos".

4.14. A DECISÃO assim se pronunciou sobre a impugnação da RECORRENTE:

...

4.15. Ora, quanto ao fato de os contratos de prestação de serviços não terem sido levados a registro público, a RECORRENTE já demonstrou na seção anterior que tal circunstância não interfere na oponibilidade dos mesmos ao fisco.

4.16. Dessa forma, tais contratos não poderiam ser desconsiderados pela DECISÃO para fins de justificar a dedutibilidade das despesas com os serviços prestados, principalmente quando sua efetividade foi confirmada por declaração firmada pelo prestador do serviço e as despesas foram regularmente contabilizadas pela RECORRENTE.

4.17. De fato, o Decreto-lei (DL) nº 486, de 03.03.1969, que trata das formalidades da escrituração mercantil, prevê expressamente que a contabilidade em ordem faz prova a favor da empresa:

...

4.18. O DL nº 1.598, de 26.12.1977, também adotou, para fins tributários, essa regra do direito privado. Dizem os §§ 1º a 3º do seu artigo 9º (consolidados nos art. 223, caput e §§ do Regulamento do IR - RIR/94 (vigente no período coberto pelo auto):

...

4.19. As únicas hipóteses legais de inversão do ônus da prova (ou seja, do fisco para o contribuinte) são as seguintes:

- a) configuração de saldo credor de caixa;
- b) configuração de passivo fictício;
- c) configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, envolvendo recursos cuja efetiva entrega e a respectiva origem não forem comprovadamente demonstradas; e
- d) configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros (DDL).

4.20. Assim, a contabilização regular das despesas incorridas pelo contribuinte, calcada em contratos e/ou documentos comerciais e fiscais hábeis, faz prova a seu favor, sendo do fisco o ônus de provar a inveracidade dos fatos contabilizados (§ 2º do art. 9º do DL nº 1.598/77, acima transcrito).

4.21. De resto, o § 1º do art. 894 do RIR/94 (atual § 1º do art. 845 do RIR/99) é por demais claro: "Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão".

4.22. Citem-se, nesse sentido, os seguintes Acórdãos do 1º CC:

...

4.23. Entendimento contrário tornaria inócua a regra de que a contabilidade em ordem faz prova a favor do contribuinte, bem como aquela segundo a qual os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova, ou pelo menos com indício veemente de falsidade ou inexatidão, o que, no caso, não ocorreu (nem poderia ocorrer, já que tais provas ou indícios não existem nem poderiam existir).

4.24. Isso significa que da empresa não pode ser exigida nenhuma prova adicional, salvo se a lei impusesse forma especial de comprovação da despesa, o que não ocorre; ao contrário, o § 2º do art. 9º do DL nº 1.598/77 diz expressamente que compete ao fisco provar a inveracidade dos fatos contabilizados.

4.25. Considere-se, ainda, que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que qualquer meio lícito de prova, que constitua vigoroso indício da efetividade do serviço, torna descabida a glosa da despesa. Nesse sentido é o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF nº 01-0.900, de 29.06.1989 (Revista da CSRF vol. 1.2-28, junho de 1992, p. 7857 a 7878):

...

4.26. Contra o excessivo rigor revelado no auto, no sentido de exigir como prova da prestação do serviço a apresentação de relatórios escritos, deve ser invocado, ainda, o disposto nos arts. 136 do Código Civil (CC) e 332 e 334, inciso II do Código de Processo Civil (CPC):

...

4.27. Dessa forma, a declaração do prestador do serviço, uma vez não informada pelas autoridades fiscais, tem o condão de provar a sua efetividade, e, com isso, a dedutibilidade da empresa.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Aprecio, pois, os recursos impetrados.

**RECURSO DE OFÍCIO**

A autoridade julgadora de primeira instância, como relatado, reduziu a multa para o percentual de 75%, por entender que não restou comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação; excluiu de tributação, por caducidade do direito de lançar, os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos até 31 de dezembro de 1996, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN; relativamente ao IRRF, apesar de ter considerado, para fins de decadência, o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, considerando que o lançamento poderia ter sido efetuado no próprio ano de 1996, decidiu por excluir de tributação os fatos geradores ocorridos no ano de 1996; e considerou comprovada parte das despesas financeiras e variações cambiais passivas glosadas pela Fiscalização.

Creio que o decidido em primeira instância, relativamente à matéria excluída de tributação, seja merecedor de reparos.

Analiso, primeiramente, os motivos que serviram de suporte para a qualificação da multa.

A Fiscalização aplicou multa qualificada de 150% nas seguintes infrações:

a) glosa de despesas, no montante de R\$ 4.060.914,00, referentes a serviços supostamente prestados, no ano de 1998, por REAL CONSULTORIA S/C LTDA.;

b) glosa de despesas, nos montantes de R\$ 1.148.320,00, R\$ 3.432.672,00 e R\$ 1.603.824,00, referentes a serviços supostamente prestados, nos anos de 1996, 1997 e 1998, por AC LOPES CONSULTORIA CONTÁBIL LTDA; e

c) glosa de despesas, no montante de R\$ 3.399.534,00, referentes a serviços supostamente prestados, no ano de 1998, por SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.

Ainda que, de fato, relativamente aos serviços tidos como prestados por AC LOPES CONSULTORIA CONTÁBIL LTDA, a Fiscalização não tenha trazido aos autos elementos capazes de levar à convicção da ocorrência de prática dolosa da infração, entendo que, no que tange à empresa REAL CONSULTORIA S/C LTDA. e à SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA., os fatos relatados autorizam tal conclusão, senão vejamos:

**REAL CONSULTORIA S/C LTDA.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/02/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 10/02/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MEN EZES

Impresso em 17/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o contrato de prestação de serviços firmado entre a Recorrente a REAL CONSULTORIA foi assinado em 22 de outubro de 1998 e tinha por objeto o levantamento de excesso de valores depositados judicialmente; a substituição do depósito judicial por outras garantias; e, eventualmente, o fornecimento de outras garantias, relativamente às exações vincendas que se encontravam sendo discutidas;

- analisada a documentação fornecida pela Recorrente, a Fiscalização constatou que em 09 de outubro de 1998, isto é, treze dias antes da assinatura do citado contrato, o Sr. José Francisco Franco Oliveira, tido como advogado interveniente anuente no contrato, requereu, nos autos do processo judicial que serviu de justificativa para a contratação dos serviços, a substituição da caução em dinheiro por fiança bancária;

- constatou-se também que na data da assinatura do contrato, 22 de outubro de 1998, a Recorrente estava de posse de um alvará que lhe autorizava promover o levantamento dos valores depositados;

- tais elementos demonstram que a REAL CONSULTORIA não prestou qualquer serviço à Recorrente, vez que na data da assinatura do contrato os serviços que constituíam seu objeto sequer poderiam ser prestados.

#### SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.

- o contrato firmado com a referida empresa, datado de 26 de junho de 1996, previa a prestação de serviços técnicos multidisciplinares especializados, por meio da geração de informações relevantes e aconselhamento estratégico, visando à aprovação de ato relacionado à incorporação da empresa LIQUID CARBONIC INDÚSTRIAS S/A;

- o referido contrato estabelecia que os serviços envolviam matérias especializadas, tais como organização industrial; macro e microeconomia; administração; direito econômico; direito comercial; direito civil, direito trabalhista, direito internacional privado; *marketing*; e engenharia de produção, restando destacado que a SSM dispunha de equipe qualificada para tanto;

- os relatórios técnicos apresentados à Fiscalização, contudo, foram firmados tão somente pelo Sr. PAULO ANTUNES FILHO, entre 15 de julho de 1996 e 16 de março de 1999, e continham, essencialmente, informações sobre a atuação de membros do CADE, inexistindo qualquer parecer técnico;

- a SSM foi constituída em 1º de junho de 1985, tendo por sócios os Srs. PAULO ANTUNES FILHO e SEBASTIÃO SÉRGIO MARQUES e por objeto social, à referida época, representação comercial e assessoria na área de processamento de dados;

- em 27 de setembro de 1985, a totalidade das quotas foi transferida para os senhores NICODEMO PEDRO VIDAL e FERNANDO MENDES DE OLIVEIRA;

- em 09 de maio de 1996, o sócio FERNANDO MENDES DE OLIVEIRA retirou-se da sociedade, sendo admitido o Sr. JOSÉ SACRAMENTO NOGUEIRA, e o objeto social passou a ser ASSESSORIA E CONSULTORIA NAS ÁREAS DE SEGUROS, CONSTRUÇÃO CIVIL E INFORMÁTICA, sendo o endereço transferido para a RUA DO ACRE Nº 47, 2º ANDAR, RIO DE JANEIRO;

- em 17 de junho de 1996, o sócio JOSÉ SACRAMENTO NOGUEIRA retirou-se da sociedade, sendo readmitido o sócio PAULO ANTUNES FILHO, que passa a exercer, de forma exclusiva, a gerência da empresa, cujo objeto social passa a ser ASSESSORIA E CONSULTORIA NA ÁREA IMOBILIÁRIA, INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS, COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS EM GERAL (a referida alteração contratual só foi registrada em 24 de junho de 1998);

- o sócio PAULO ANTUNES FILHO é qualificado, na alteração contratual acima referenciada, como CORRETOR DE IMÓVEIS, assumindo a responsabilidade técnica junto ao CRECI, RIO DE JANEIRO;

- em 18 de janeiro de 2000, o sócio PAULO ANTUNES FILHO retira-se mais uma vez da sociedade, entrando em seu lugar novamente o Sr. JOSÉ SACRAMENTO NOGUEIRA;

- ao comparecer em 18 de junho de 2002 à Rua do ACRE nº 47, segundo andar, endereço que constava do contrato social e do referente à prestação de serviços, bem como das notas fiscais disponibilizadas, a Fiscalização tomou a Termo o depoimento dos senhores JOSÉ LUIZ MANHÃES e ANTÔNIO CARLOS PRUDÊNCIO, síndico (há dez anos) e porteiro do edifício (há doze anos), respectivamente, que declararam desconhecer a empresa SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES;

- as pessoas acima citadas declararam ainda que as salas do segundo andar estiveram ocupadas no período de 1996 a 1998 pelos respectivos proprietários, momento em que forneceram a relação das referidas pessoas, não constando de tal lista qualquer pessoa relacionada à SSM;

- no contrato de prestação de serviços, a SSM declarou ter sede na RUA DO ACRE e ter também um escritório de negócios na RUA JOSÉ CLEMENTE 94, SALA 1601;

- por meio de contato telefônico, a Fiscalização localizou o proprietário do imóvel, Sr. Abel Viana, que declarou que no período de 13 de maio de 1998 a 13 de maio de 1999 tinha funcionado no endereço a empresa MOQUECA CAPIXABA, sendo um dos seus sócios o Sr. PAULO ANTUNES FILHO;

- declarou ainda o Sr. Abel Viana que, apesar de o Sr. PAULO ANTUNES FILHO figurar apenas como fiador do efetivo locatário, era ele quem custeava os aluguéis, sendo também a única pessoa que ocupava o imóvel no período de locação, não tendo mantido qualquer tipo de contato com o referido senhor antes de 13 de maio de 1998;

- de acordo com controles da Receita Federal, a SSM NÃO APRESENTOU DECLARAÇÃO para o ano-calendário de 1996, em 1997 declarou-se INATIVA e em 1998 DECLAROU TER AUFERIDO RECEITA ZERO;

- de acordo ainda com os sistemas da Receita Federal, consta como responsável pelas informações prestadas o Sr. JOSÉ RICARDO DE OLIVEIRA COUTINHO, que declarou, a Termo, desconhecer a SSM e não ter sido o responsável pelo preenchimento das referidas declarações;

- o Sr. NICODEMOS PEDRO VIDAL, que consta do contrato social da SSM como cotista no período em que o Sr. PAULO ANTUNES FILHO foi gerente exclusivo da

empresa, declarou residir na RUA DO RIACHUELO Nº 200, RIO DE JANEIRO, endereço inexistente, conforme diligência promovida pela Fiscalização;

- o CPF nº 029.184.397-20, que consta nas diversas redações do contrato social da SSM como pertencente ao Sr. JOSÉ SACRAMENTO NOGUEIRA, pertence, na verdade, ao Sr. JOSÉ DO SACRAMENTO NOGUEIRA E SOUZA, nascido em 24 de março de 1903, residente à rua General Pereira da Silva, Niterói;

- em determinada nota fiscal (a de nº 404) foi aposto um carimbo do CNPJ da emitente em que consta como endereço a RUA DO ACRE Nº 47, 2º ANDAR, CEP 20081-000, NITERÓI.

Por relevante, transcrevo, a seguir, as conclusões consignadas pelas autoridades autuantes no Termo de Constatação nº 4 (fls. 511/515)

- A SSM nunca esteve estabelecida à Rua do Acre 47, no Rio de Janeiro, e é impossível crer que tenha sede na rua homônima de Niterói, já que uma empresa de serviços não pode operar sem linhas telefônicas e é absolutamente improvável que seus sócios sistematicamente confundam a cidade de Niterói com a do Rio de Janeiro, nas diversas vezes que redigiram alterações contratuais para registro na Junta Comercial, que mandaram imprimir notas-fiscais e papéis timbrados, e que firmaram instrumentos particulares de prestação de serviços com empresas do porte da White Martins.

- A White Martins, apesar de ter firmado o contrato com a SSM em junho de 1996, só começou a pagar pelos serviços em setembro de 1998, embora tenha apresentado mais de setenta relatórios técnicos datados desse período - ou seja, a contratada presta serviço por mais de dois anos sem qualquer remuneração, fato completamente absurdo.

- A alteração contratual que readmite o sócio Paulo Antunes Filho, único autor dos relatórios produzidos pela SSM, data de junho de 1996, mas só é registrada na Junta em junho de 1998, poucos meses antes do primeiro pagamento, coincidentemente.

- O senhor Paulo Antunes Filho, apesar de ter firmado o referido contrato com a White Martins em junho de 1996, apenas passou a ocupar o chamado "escritório de negócios" da Rua José Clemente em maio de 1998, poucos meses antes do primeiro pagamento, coincidentemente:

- A SSM, apesar de declarar ter à sua disposição uma equipe técnica especializada, tem como único signatário de seus relatórios o senhor Paulo Antunes Filho, corretor de imóveis, que certamente não é o profissional indicado para opinar a respeito de organização industrial, macro e micro economias, administração, direitos econômico, comercial, civil, trabalhista e internacional privado, "marketing" e engenharia de produção.

- A SSM, apesar de ter firmado com a fiscalizada contrato de assessoria para aprovação da incorporação da Liquid Carbonic, tinha como objeto social assessoria e consultoria imobiliárias, intermediação de negócios, compra e venda de imóveis e representações comerciais em geral - nada que se assemelhe ao serviço contratado com a White Martins.

- A SSM não declarou qualquer receita entre 1996 e 1998, o que torna impossível manter equipe especializada para prestação dos serviços a que se obrigou.

- As declarações da SSM não foram preenchidas pela pessoa que consta dos sistemas da Receita.

Dessa forma, é forçoso concluir que, em tese, não houve qualquer prestação de serviço pela SSM Assessoria, Consultoria e Representações Ltda., decorrente do contrato firmado com a fiscalizada; que esse contrato foi redigido de fato em 1998 e não em 1996 (o que configura fraude); que a SSM é inexistente, por não estar sediada em nenhum lugar e não possuir os sócios que constam dos registros da Junta Comercial; que o senhor Paulo Antunes Filho utilizou dolosamente a razão social da SSM em conluio com representantes da White-Martins; que os atos praticados por estas pessoas tenderam a reduzir o resultado tributável da fiscalizada, bem como a impedir o imposto na fonte.

Destaco que, relativamente às glosas de despesas referentes aos serviços prestados, supostamente, por REAL CONSULTORIA S/C LTDA e por SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA., a Recorrente não apresentou impugnação, limitando-se a informar que promoveu o pagamento do que era devido.

Contra a contribuinte foram lavrados os seguintes autos de infração:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 517/524)

- Glosa de Despesas (Fato Gerador – 31.12.1998): R\$ 247.778.209,55  
R\$ 80.785.276,51 – relativos à VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA  
R\$ 166.992.933,04 – relativos à DESPESAS FINANCEIRAS

- Pagamentos a Beneficiários não Identificados (MULTA DE 150%):

Fato Gerador: 31.12.1996: R\$ 1.148.320,00

Fato Gerador: 31.12.1997: R\$ 3.432.672,00

Fato Gerador: 31.12.1998: R\$ 9.064.272,00

Os valores acima correspondem às seguintes glosas:

AC LOPES CONSULTORIA: R\$ 1.148.320,00 (1996)

AC LOPES CONSULTORIA: R\$ 3.432.672,00 (1997)

AC LOPES CONSULTORIA: R\$ 1.603.824,00 (1998)

REAL CONSULTORIA: R\$ 4.060.914,00 (1998)

SSM ASSESSORIA: R\$ 3.399.534,00 (1998)

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 525/532)

- Falta de Recolhimento (Fato Gerador – 31.12.1998): R\$ 247.778.209,55

R\$ 80.785.276,51 – relativos à VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA

R\$ 166.992.933,04 – relativos à DESPESAS FINANCEIRAS

- Falta de Recolhimento (MULTA DE 150%):

Fato Gerador: 31.12.1996: R\$ 1.148.320,00

Fato Gerador: 31.12.1997: R\$ 3.432.672,00

Fato Gerador: 31.12.1998: R\$ 9.064.272,00

Os valores acima correspondem às seguintes glosas:

AC LOPES CONSULTORIA: R\$ 1.148.320,00 (1996)

AC LOPES CONSULTORIA: R\$ 3.432.672,00 (1997)

AC LOPES CONSULTORIA: R\$ 1.603.824,00 (1998)

REAL CONSULTORIA: R\$ 4.060.914,00 (1998)

SSM ASSESSORIA: R\$ 3.399.534,00 (1998)

Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 533/540)

Pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

07/02/1996 - R\$ 176.664,61

15/03/1996 - R\$ 176.664,61

15/04/1996 - R\$ 176.664,61

15/05/1996 - R\$ 176.664,00

14/06/1996 - R\$ 176.664,61

15/07/1996 - R\$ 176.664,61

15/08/1996 - R\$ 176.664,00

16/10/1996 - R\$ 176.664,61

18/11/1996 - R\$ 176.664,61

20/12/1996 – R\$ 176.664,61

09/01/1997 - R\$ 230.769,00

02/05/1997 - R\$ 616.855,00

02/06/1997 - R\$ 616.855,00  
01/07/1997 - R\$ 616.855,00  
01/08/1997 - R\$ 616.855,38  
04/08/1997 - R\$ 15.436,92  
01/09/1997 - R\$ 12.327,00  
01/09/1997 - R\$ 616.855,00  
01/10/1997 - R\$ 616.855,00  
01/10/1997 - R\$ 35.370,00  
01/11/1997 - R\$ 641.984,00  
01/12/1997 - R\$ 644.012,00  
02/01/1998 - R\$ 616.855,00  
02/02/1998 - R\$ 616.855,00  
02/03/1998 - R\$ 616.855,00  
01/04/1998 - R\$ 616.855,00  
22/09/1998 - R\$ 481.230,00  
07/10/1998 - R\$ 734.846,00  
19/10/1998 - R\$ 961.538,00  
23/10/1998 - R\$ 6.247.560,00  
11/11/1998 - R\$ 745.298,00  
24/11/1998 - R\$ 997.381,00  
14/12/1998 - R\$ 214.633,00  
17/12/1998 - R\$ 668.307,00  
21/12/1998 - R\$ 295.261,00  
22/12/1998 - R\$ 131.553,00

A autoridade julgadora de primeira instância, relativamente ao Imposto de Renda e à Contribuição Social, entendendo não estarem reunidos nos autos elementos capazes de autorizar a qualificação da multa, concluiu pela ocorrência de caducidade do direito de se efetuar o lançamento para os fatos geradores ocorridos até 1996, por força do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Acredito que tal decisão levou em conta o fato de a contribuinte não ter impugnado as glosas relacionadas aos supostos serviços prestados pelas empresas REAL CONSULTORIA S/C LTDA. e SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA, isto é, só protestou contra a glosa de despesas relativas à empresa AC LOPES CONSULTORIA CONTÁBIL LTDA.

De fato, considerada apenas a glosa da despesa relacionada à empresa AC LOPES CONSULTORIA CONTÁBIL LTDA., descabe falar em qualificação de multa, eis que as autoridades autuantes não carregaram aos autos elementos que pudessem justificar a exasperação da sanção pecuniária.

Entretanto, o fato de a Recorrente não apresentar razões de defesa em relação às outras infrações também apenadas com multa qualificada, não autoriza, a meu ver, o afastamento da conduta dolosa da contribuinte na apuração dos tributos e contribuições devidos.

Ao contrário, a reafirma, ou seja, aquele que não combate a infração imputada pela Fiscalização, nem sequer em relação às graves acusações de prática fraudulenta no registro de despesas, por via oblíqua, está concordando com os fatos descritos na peça de acusação.

A teor do disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, o denominado lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte no sentido de apurar o tributo devido, expressamente a homologa. O referido artigo fixa o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para que a autoridade administrativa promova essa homologação. Contudo, uma vez comprovada a ocorrência de dolo, tal prazo, tido como decadencial, não é aplicável. Nesse caso, a decadência é regida pelas disposições do art. 173 do mesmo diploma legal.

No caso vertente, os elementos reunidos pela Fiscalização deixam fora de dúvida que a contribuinte, ao promover a apuração do tributo devido, adotou, deliberadamente, conduta evasiva de dolo, vez que reduziu a base de cálculo das exações por meio do cômputo de dispêndios suportados por notas fiscais inidôneas.

Nesse diapasão, isto é, **presente o dolo na atividade exercida pelo sujeito passivo, descabe falar, para fins de decadência, em aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.**

Entendo que, relativamente ao Imposto de Renda e à CSLL, os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996, diante das circunstâncias aqui explicitadas, poderiam ser objeto de lançamento até 31 de dezembro de 2002. Logo, considerando que os lançamentos aqui tratados foram efetivados em 13 de novembro de 2002, não há que se falar em caducidade.

No presente caso, não me alinho ao entendimento de que a aplicação das disposições do art. 173 do CTN dependeria da manutenção da qualificação da multa relativamente à infração impugnada. A meu ver, **a exceção prevista no parágrafo 4º do art. 150 do CTN é dirigida para a homologação da atividade exercida pelo sujeito passivo**, de modo que, identificada a conduta dolosa na apuração prévia do tributo devido, a homologação expressa deixa de se submeter ao prazo ali previsto para ser regida pelo referido art. 173.

Assim, apesar de concordar com a decisão de primeira instância no sentido de que não deve ser mantida a exasperação da multa em relação à infração contestada, entendo que, a partir da caracterização do dolo, não há mais que se falar em aplicação, para fins de decadência, do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, sendo irrelevante, a meu ver, o fato de a contribuinte não ter impugnado as infrações que acertadamente foram apenadas com multa de 150%.

No que diz respeito ao Imposto de Renda Retido na Fonte, a autoridade julgadora de primeira instância, acertadamente, manifestou-se no sentido de que, considerada a natureza da hipótese de incidência (pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa), a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o imposto antes de qualquer exame da autoridade administrativa, mas, sim, ao Fisco, de lançar de ofício, quando presentes as circunstâncias autorizadoras, descabendo, assim, falar-se em aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

No caso, a decadência é regida pelas disposições do art. 173 do citado diploma legal.

Contudo, observa-se que, relativamente ao ano de 1996, os fatos geradores objeto de lançamento estão compreendidos no período de 07 de fevereiro a 20 de dezembro. Logo, ainda que se observe o prazo previsto no inciso I do art. 173 do CTN, a data fatal para se constituir o crédito tributário em relação a tais fatos foi 31 de dezembro de 2001.

Correta, portanto, a exoneração promovida pela autoridade julgadora de primeiro grau.

Ultrapassadas as questões relacionadas à decadência e à aplicação da multa qualificada, passo a apreciar as demais exonerações promovidas pela Turma Julgadora de primeira instância.

Como já foi dito, a contribuinte não impugnou as glosas de despesas relativas aos supostos serviços prestados pelas empresas REAL CONSULTORIA S/C LTDA. e SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.

Diante de tal situação, a matéria tributável sob litígio que remanesceu, antes da exoneração promovida em primeira instância, pode assim ser sintetizada:

INFRAÇÃO	ANO	VALOR (R\$)
GLOSA DE DESPESA – VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	1998	80.785.276,51
GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS	1998	166.992.933,04
GLOSA DE DESPESAS DE SERVIÇOS – AC LOPES CONSULTORIA	1996	1.148.320,00
GLOSA DE DESPESAS DE SERVIÇOS – AC LOPES CONSULTORIA	1997	3.432.672,00
GLOSA DE DESPESAS DE SERVIÇOS – AC LOPES CONSULTORIA	1998	1.603.824,00

A contribuinte detalhou na peça impugnatória os montantes relativos às despesas com variação monetária passiva e despesas financeiras da seguinte forma:

**VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA (TOTAL): R\$ 80.785.276,51**

VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANC. NO EXTERIOR: 59.857.375,89

VARIAÇÃO CAMBIAL – FORN. NO EXTERIOR: 852.034,56

VARIAÇÃO CAMBIAL – FORN. PRAXAIR: 177.871,32

VARIAÇÃO CAMBIAL – FORN. SCOTT: 74.726,08

VARIAÇÃO CAMBIAL – DEVEDORA OUTRAS: 6.330.887,23

CM IMPOSTO DE RENDA A PAGAR: 4.328,38

CM IMPOSTOS TAXAS CONTRIBUIÇÕES: 7.709,21

VARIAÇÃO CAMBIAL ROYALTIES: 25.097,12

CM DEVEDORA – OUTRAS: 186.304,31

DESPESA VAR CAMB – EMP WHITE MARTINS: 13.268.538,55

CM CONTAS A PAGAR: 403,86

**DESPESAS FINANCEIRAS (TOTAL): R\$ 166.992.933,04**

DESCONTOS CONCEDIDOS: 9.217.171,06

ENCARGOS DEV. ADIANT. CLIENTES: 38,64

COMISSÕES DEVEDORAS: 933.868,58

JUROS DEVEDORES: 825.060,31

JUROS PAGOS A FORNECEDORES: 1.945.708,97

DESP. JUROS EMPRESAS WM: 47.674.448,89

JUROS EMPRÉSTIMOS LOCAIS: 28.322.755,06

JUROS FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR: 72.869.881,78

DESP JUROS EMP NÃO LIGADAS: 3.868.958,28

JUROS SALDO DEVEDOR C/C BANCÁRIA: 14.093,81

JUROS SOBRE ACC E ACE ACIMA 90 D: 149.204,17

DESPESA COM CARTA DE CRÉDITO: 98,63

DESPESA COM GARANTIAS BANCÁRIAS: 890.869,47

JUROS SOBRE ACC E ACE ACIMA 90 D: 269.468,80

**JUROS SOBRE ICMS PARCELADO: 8.367,66**



JUROS PAGOS A FORNECEDORES: 1.945.708,97

JUROS SALDO DEVEDOR C/C BANCÁRIA: 14.093,81

JUROS SOBRE ACC E ACE ACIMA 90 D: 149.204,17

DESPEZA COM CARTA DE CRÉDITO: 98,63

DESPEZA COM GARANTIAS BANCÁRIAS: 890.869,47

JUROS SOBRE ACC E ACE ACIMA 90 D: 269.468,80

JUROS SOBRE ICMS PARCELADO: 8.367,66

DESPEAS OPERAÇÕES FIMAQUE: 2.938,93

Destaco que, antes da apreciação dos argumentos de defesa, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, diante da elevada quantidade de documentos aportada pela contribuinte para comprovar os registros feitos a título de VARIAÇÃO CAMBIAL e DESPESAS FINANCEIRAS, decidiu devolver o processo à Fiscalização para que a referida documentação fosse analisada (despacho de fls. 1.595/1.596).

Em atendimento, um dos responsáveis pelos feitos fiscais, analisando, por amostragem, a documentação referenciada, produziu o Relatório de fls. 1.606/1.608, assinalando:

Observado os critérios adotados durante o procedimento fiscal, em que se segregou os valores mais significativos para análise, consideramos os documentos apresentados pelo contribuinte, tanto na impugnação quanto durante a diligência, suficientemente satisfatórios para comprovar as operações que resultaram na contabilização das despesas financeiras e das variações monetárias passivas, cujos valores, R\$ 80.785.276,51 e de R\$ 166.922.933,04, foram registrados nas linhas 30 e 33 da ficha 07 da DIPJ/1999.

Entendendo que análise empreendida pela Fiscalização não foi realizada de forma satisfatória, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora requereu nova apreciação por parte da Fiscalização, momento em que discriminou os pontos que deveriam ser objeto de nova verificação (fls. 1.621/1.622).

Diante de manifestação do responsável pela diligência no sentido de que a nova diligência não deveria ser realizada, a Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora decidiu, por meio da Resolução nº 11, de 25 de outubro de 2004, converter o julgamento em diligência (fls. 1.632/1.637).

Em nova diligência, dessa vez promovida por agente fiscal que não participou do procedimento de fiscalização, foram efetuadas análises, anexados documentos e produzido o Relatório de fls. 1.649/1.653.

No referido Relatório foram levantados questionamentos em relação às contas 81131 – JUROS EMPRÉSTIMOS LOCAIS (não comprovação do montante de R\$ 19.848,15) e 81157 – VARIAÇÃO CAMBIAL DEVEDORA – OUTRAS (não comprovação do montante de R\$ 1.372.670,98).

Vê-se, pois, que a totalidade da matéria tributável apurada pela Fiscalização decorreu da falta de apresentação da documentação comprobatória por parte da contribuinte fiscalizada. A exclusão promovida pela autoridade julgadora de primeira instância, por decorrência, teve por fundamento a apresentação dos documentos que serviram de suporte para o registro das despesas, em total convergência com as conclusões trazidas por meio das diligências anteriormente realizadas, vez que as matérias questionadas na segunda diligência foram mantidas pela decisão *a quo*.

Destaco também que apesar de a auditoria ter sido dirigida no sentido de a contribuinte comprovar o ingresso de capitais em virtude de mútuos, a glosa empreendida pela Fiscalização recaiu sobre a totalidade dos registros feitos por ela na Declaração de Informações - DIPJ (VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS e OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS - FICHA 07, linhas 30 e 33, respectivamente), o que explica a grandeza dos valores envolvidos e, por consequência, da respectiva documentação de suporte.

Nessas circunstâncias, não encontro reparos a ser feito nas comprovações de despesas relativas à variação cambial passiva e despesas financeiras acolhidas pela Turma Julgadora de primeira instância, eis que referendadas por duas diligências fiscais.

Diante do exposto, conduzo meu voto no sentido DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício interposto para restabelecer as incidências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o montante de R\$ 1.148.320,00, relativo ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1996.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

Esclareço, primeiramente, que, no que diz respeito ao recurso voluntário impetrado, encontram-se fora do litígio as matérias exoneradas pela decisão de primeira instância relativamente à variação cambial passiva e despesas financeiras, a exigência do imposto de renda incidente na fonte e as despesas referentes aos serviços prestados, supostamente, por REAL CONSULTORIA S/C LTDA. e por SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA.

Nesse diapasão, o recurso voluntário interposto pela contribuinte foi dirigido para a parcela de variação cambial passiva e despesas financeiras tida como não comprovada pela Turma julgadora de primeiro grau e para a glosa de despesas de serviços supostamente prestados por AC LOPES CONSULTORIA CONTÁBIL LTDA.

Abaixo, quadro demonstrativo da matéria tributável que remanesceu após o pronunciamento da autoridade julgadora de primeira instância e da apreciação do Recurso de Ofício.

NATUREZA	ESPECIFICAÇÃO	VALOR
VARIAÇÃO CAMBIAL	Operação STN70MM	3.959.712,52
VARIAÇÃO CAMBIAL	Operação STN75MM	1.630.001,14
JUROS	Operação STN70MM	3.963.687,71
JUROS	Operação STN75MM	1.625.636,29
VARIAÇÃO CAMBIAL	Banco Tóquio Mitsubishi	9.436,15
VARIAÇÃO CAMBIAL	Banco Tóquio Mitsubishi	11.061,49
VARIAÇÃO CAMBIAL	Banco Tóquio Mitsubishi	9.137,87
JUROS	Banco Tóquio Mitsubishi	15.835,48
JUROS	Banco Tóquio Mitsubishi	16.970,53
JUROS	Banco Tóquio Mitsubishi	12.115,14

VARIAÇÃO CAMBIAL	DIFERENÇA NÃO IDENTIFICADA	1.058.388,97
JUROS	DIFERENÇA NÃO IDENTIFICADA	2.531.931,54
JUROS	EMPRÉSTIMOS LOCAIS DIFERENÇA NÃO IDENTIFICADA	19.848,15
VARIAÇÃO CAMBIAL	DEVEDORA OUTRAS	6.330.897,23
JUROS	EMPRESAS NÃO LIGADAS	3.868.958,28
VARIAÇÃO CAMBIAL	EMP WHITE MARTINS	13.268.538,55
JUROS	EMPRESAS WM	47.674.448,89
GLOSA DE DESPESAS DE SERVIÇOS – AC LOPES CONSULTORIA	1996	1.148.320,00
GLOSA DE DESPESAS DE SERVIÇOS – AC LOPES CONSULTORIA	1997	3.432.672,00
GLOSA DE DESPESAS DE SERVIÇOS – AC LOPES CONSULTORIA	1998	1.603.824,00
<b>TOTAL</b>		<b>92.191.421,93</b>

Antes de me debruçar sobre as alegações trazidas pela autuada em sede de recurso, registro que a segunda diligência fiscal realizada, em conformidade com o Relatório Fiscal de fls. 1.649/1.653, promoveu análise relativamente aos seguintes dispêndios: descontos concedidos; juros - empréstimos locais; juros pagos a fornecedores; variação cambial devedora - outras; despesas de juros - empresas não ligadas; despesas de juros - empresas White Martins; variação cambial - empresas White Martins; variação cambial - financiamento no exterior; juros - financiamento no exterior.

Consideradas, pois, as contas contábeis analisadas por meio do procedimento de diligência, a Turma Julgadora de primeiro grau decidiu: cancelar a glosa relativa aos DESCONTOS CONCEDIDOS; manter, nos termos do consignado no relatório da diligência, a glosa de R\$ 19.848,15, relativamente aos JUROS EMPRÉSTIMOS LOCAIS; cancelar a exigência decorrente da glosa de JUROS PAGOS A FORNECEDORES; manter as glosas de R\$ 6.330.897,23 e R\$ 3.868.958,28, correspondentes à VARIAÇÃO CAMBIAL DEVEDORA - OUTRAS e JUROS DE EMPRESAS NÃO LIGADAS, respectivamente; manter parte das glosas relativas às DESPESAS DE JUROS e VARIAÇÃO CAMBIAL - EMPRESAS WHITE MARTINS, e DESPESAS DE JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL - FINANCIAMENTO NO EXTERIOR.

Registro que a decisão adotada pelas autoridades fiscais no sentido de promover a glosa integral dos montantes consignados na DIPJ/1999 a título de “outras despesas financeiras” e “variações monetárias passivas”, diante dos valores envolvidos (R\$ 166.992.933,04 e R\$ 80.785.276,51, respectivamente), traz substanciais transtornos à conclusão do processo, eis que, tratando-se de comprovação documental de dispêndios de tal vulto, a atuação da autoridade julgadora, em virtude da sua natural limitação, depende, em regra, de verificações complementares.

Não foi por outra razão que, na instância *a quo*, foram requisitadas duas diligências fiscais.

Embora se possa afirmar que, em geral, a glosa da integralidade de despesas registradas em determinado item da declaração apresentada ao Fisco, despesas essas representativas de um número significativo de operações, revela-se, até certo ponto, imprópria, penso que, no presente caso, pelo que se depreende da documentação juntada ao processo, não restou à Fiscalização outra alternativa.

Com efeito, tendo sido intimada no curso da ação fiscal a apresentar extratos bancários, que, dada a natureza dos dispêndios (variações monetárias e despesas financeiras), foram considerados essenciais à sua comprovação, a contribuinte apresentou as seguintes respostas:

Fls. 204

WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS S.A., com sede à Rua Mayrink Veiga nº 9, Centro, Rio de Janeiro, RJ, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 35.820.448/0001-36, em decorrência da Intimação em epígrafe, vem por seu contador, informar que não possui os extratos solicitados, pois os mesmos devido ao volume e sua finalidade de simples conferência, após confrontados com os registros contábeis são descartados.

Fls. 209/210

[...]

Diante de nova intimação, a empresa, ora Requerente, reitera seus argumentos informando que não apresentará os extratos requeridos uma vez que isto representa flagrante violação ao direito de sigilo bancário garantido constitucionalmente.

Desta forma não há que se falar em descumprimento desmotivado das intimações e, se assim não se considerar, que se considere cumprida agora, na forma como se descreve na intimação em questão.

Fls. 228/229

[...]

A intimação em epígrafe solicita a apresentação de extrato bancário para o fim de comprovação dos capitais que ingressaram no país, oriundos de outras empresas do grupo "White Martins", relativamente ao ano de 1998.

*Data maxima venia* é totalmente infundada a requisição da i. autoridade administrativa, posto que em discordância com as normas jurídicas vigentes, destacando, inclusive, infringência a dispositivo constitucional.

A CF/88, em seu art. 5º, inciso X e XII no capítulo "Das Garantias Fundamentais", disciplinou a questão do sigilo bancário quando determinou a proteção à intimidade e sigilo dos dados e comunicações.

...

Conclui - se, portanto, não há que se falar no cumprimento da exigência em questão, tendo em vista que não condiz com o ordenamento jurídico vigente, e sequer com a respectiva jurisprudência.

Do exposto, requer se digne a declarar nula a exigência de apresentação do extrato bancário referente ao ano de 1998, por ferir frontalmente princípios constitucionais consagrados.

Diante de tais pronunciamentos, as autoridades autuantes assinalaram (Termo de Constatação de fls. 502/503):

[...]

Dessa forma, por não ter mantido em boa guarda os extratos bancários que suportam os lançamentos a título de despesas financeiras e de variação cambial, além de recusar terminantemente a obtê-los para os exibir ao fisco, consideramos indedutível os valores de R\$ 80.785.276,51 e de R\$ 166.992.933,04, registrados nas linhas 30 e 33 da ficha 07 da DIPJ 1999, referentes a variações monetárias passivas e despesas financeiras, respectivamente, com fundamento no art. 4º. do Decreto-lei nr. 486/69 (art. 210 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo decreto 1.041/94).

Julgo relevante as considerações acima, vez que a Recorrente, ao interpor impugnação, alegou que *“a glosa das despesas de variação cambial passiva e financeiras, ...teve como único fundamento uma presunção de que todas as operações da IMPUGNANTE (que geraram as despesas financeiras e de variação cambial) seriam de mútuo, e que, por não terem sido apresentados os respectivos extratos bancários, tais operações reputar-se-iam inexistentes e, portanto, glosadas deveriam ser as despesas delas decorrentes.”* (subitem 4.2), mas, ao indicar aquelas que, ao menos em parte, dependeriam de extratos bancários, aponta contas contábeis que registram valores que, somados, atingem a quantia de R\$ 161.050.012,60 (subitem 4.20), que representa algo em torno de sessenta e cinco por cento do montante glosado.

Efetuada essas considerações iniciais, passo, agora, a apreciar os argumentos trazidos por meio da peça recursal relacionados à matéria tributável mantida pela decisão de primeira instância.

#### **VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

#### **JUROS – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR**

#### **GARANTIA BANKING**

**R\$ 3.959.712,52 e R\$ 1.630.001,14 (VARIAÇÃO CAMBIAL)**

**R\$ 3.963.687,71 e R\$ 1.625.636,29 (JUROS)**

Relativamente aos dispêndios acima, a autoridade julgadora de primeira instância não acolheu os argumentos de defesa apresentados pela contribuinte em virtude dos seguintes aspectos:

i) os documentos 11 a 15 juntados à impugnação não são suficientes para comprovar as operações realizadas;

ii) ausência de comprovação do ingresso dos recursos;

iii) no curso da primeira diligência não foram analisados os documentos apresentados pela contribuinte para comprovar as operações (DOC. 11 a 15);

iv) na segunda diligência, tendo a contribuinte apresentado a mesma documentação que se encontrava nos autos, atenção maior foi dispensada para a denominada DIFERENÇA NÃO IDENTIFICADA;

v) uma das operações contida no presente item seria a seguinte (conforme descrito pela autoridade julgadora recorrida):

O DOC. 11 refere-se à operação de lançamento de "Short Term Notes de US\$ 70.000.000" - STN70MM realizada com o Banco Garantia, conforme descrito à fl. 1.643. A operação pode ser assim resumida:

1 - em agosto/97 a contribuinte contratou o Banco Garantia para intermediar o lançamento de papel no exterior, por um prazo de um ano;

2 - diante da necessidade imediata de recursos no Brasil, foi realizado um empréstimo ponte no exterior até que os títulos relacionados ao STN70MM pudessem ser efetivamente colocados com os investidores no mercado externo;

3 - os recursos foram captados pela afiliada da contribuinte no exterior e foram emprestados à própria White Martins, na modalidade de títulos de investimentos estrangeiros;

4 - esses títulos foram vendidos no exterior, havendo ingresso de recursos, em reais, no caixa da contribuinte no Brasil;

5 - em 05/09/97, de posse dos recursos ingressados antecipadamente no Brasil, a contribuinte contraiu uma dívida de US\$ 70MM, pelo prazo de um ano, com o Banco Garantia, a fim de que este quitasse o empréstimo com sua afiliada no exterior;

6 - em 03/09/98, a contribuinte efetuou dois mútuos com suas afiliadas no exterior (WMWM e WMCCS), nos valores de US\$ 42MM e US\$ 28MM, que pagaram o Banco Garantia por conta e ordem da contribuinte.

Consoante as operações descritas acima, o ingresso de recursos no país se deu antecipadamente (operação 4) ao empréstimo que deu origem aos juros e variação cambial sob exame (operação 5), conforme informado na planilha à fl. 754.

Analisando a documentação, a autoridade julgadora de primeira instância concluiu:

- considerados os extratos bancários trazidos para comprovar o ingresso dos recursos, parte dos créditos não está vinculada à venda de títulos (referidos documentos, segundo a decisão recorrida, perfazem um total de R\$ 70.628.133,48, dos quais R\$ 46.640.561,03 podem ser associados a Instrumentos Particulares de Compra e Venda de Ativos);

- não restou demonstrada a vinculação entre os títulos vendidos e o STN70MM;

- os Instrumentos Particulares de Compra e Venda de Ativos carecem de registro público no órgão competente e de assinatura de testemunhas, não produzindo efeitos perante terceiros, nos termos do art. 221 do Código Civil;

- o contrato relativo ao STN70MM também não produz efeitos perante terceiros no Brasil, uma vez que não foi traduzido por tradutor juramentado (arts. 224 do CC e 157 do CPC) e não possui registro público;

- não foi comprovado o pagamento do principal e dos juros pela contribuinte, vez que a alegação é de que isto foi feito por filiais da Recorrente no exterior;

v) uma outra operação, também descrita pela decisão de primeira instância, seria a seguinte:

Operação análoga ocorreu em relação àquela referida no DOC. 12. Trata-se de "Short Term Notes de US\$ 75.000.000" - STN75MM, realizada com o Banco Garantia. Dessa feita, consoante descrito às fls. 1.641/1.642, para liquidar o STN75MM a contribuinte contratou no exterior operações financeiras com o Banco Real, o Banco Bradesco e o Banco Safra, além de solicitar a sua afiliada Praxair Argentina que liquidasse parte da operação do STN75MM com recursos que lhe haviam sido anteriormente emprestados.

No vencimento das operações contratadas com esses bancos, a contribuinte renegociou com o Banco Safra uma postergação de vencimento e contratou novas operações no exterior com suas afiliadas WMCCS, WMWM e Accent Cay, além de complementar com uma nova contratação no exterior junto ao Banco Real nos valores de US\$ 25 milhões e US\$ 2,2 milhões.

Finalmente, segundo a contribuinte, para liquidar as operações contratadas com o Banco Real e com o Banco Safra (renegociada) foi captado um novo empréstimo com a afiliada WMWM no valor de US\$ 25 milhões e efetuada uma Transferência Internacional em Reais para o exterior no valor de R\$ 14.741.980,00, de forma a liquidar no exterior os empréstimos com o Banco Safra (US\$ 10 milhões) e com o Banco Real (US\$ 2,2 milhões).

As conclusões estampadas na decisão recorrida são as seguintes:

- mais uma vez, os ingressos bancários associados à venda de títulos, no valor total de R\$ 67.609.709,95 (fls. 73/79 - Anexo IV), não demonstram a vinculação entre os títulos vendidos e o STN75MM, não comprovando, assim, o ingresso de recursos relativo ao STN75MM;

- os contratos apresentados também não possuem, conforme o caso, registro público, testemunhas e tradução juramentada, não produzindo efeitos perante a Fazenda Pública;

- também não restou comprovado o pagamento do principal e dos juros pela contribuinte, tendo em vista a alegação de que não houve remessa para o exterior para quitação do empréstimo (STN75MM);

- apesar das operações com os Bancos Safra (fls. 83/93 - Anexo IV) e Bradesco (fls. 110/121 - Anexo IV) fazerem menção de que os negócios foram realizados em função de "Short Term Note" (fls. 93 e 119/121), tal fato também é verificado em documentos

relativos a outras operações (fls. 1.479 e 1.487) e não há a efetiva demonstração do pagamento do STN75MM.

A Recorrente, por sua vez, fazendo referência a dispositivos do Código Civil e do Código de Processo Civil, sustenta que o primeiro argumento utilizado para manter as glosas (falta de registro público) é equivocado. No que diz respeito à tradução dos contratos para o vernáculo, informa que está providenciando. No que tange aos demais pontos abordados pela decisão recorrida, alega: que a efetividade de cada uma das operações foi comprovada a partir dos extratos bancários comprobatórios do ingresso do valor financiado na sua conta-corrente e de planilhas demonstrativas do cálculo da variação cambial e dos juros no ano de 1998; que, como já havia esclarecido, os recursos captados por meio dos contratos de Short Term Notes foram entregues pelo GARANTIA BANKING diretamente a suas afiliadas no exterior para quitar empréstimos anteriormente com estas contraídos, logo, a emissão dos Short Term Notes não gerou ingresso de recursos nela, mas, sim, em suas filiadas no exterior; que, na medida em que o GARANTIA BANKING efetuou, a pedido dela, a transferência dos recursos decorrentes dos Short Term Notes para sua filiada no exterior, isso fez nascer para ela uma dívida para com o citado Banco, com previsão contratual de variação cambial e juros, o que, por si só, já comprovaria a efetividade das despesas de variação cambial e juros decorrentes dos contratos de Short Term Notes; que procurou demonstrar que a transferência dos recursos captados do GARANTIA BANKING para sua filiada no exterior foi feito para quitar empréstimo anteriormente contraído, que se comprova pelo ingresso de numerário identificado nos extratos bancários anexados à impugnação, na totalidade do valor captado; que o fato de a DECISÃO ter concluído que parte do ingresso de recursos não guarda coincidência de datas e valores com a venda de títulos de investimentos estrangeiros não é suficiente para justificar a manutenção da glosa das despesas, uma vez que o referido ingresso de recursos evidencia dívida da RECORRENTE para com sua filiada, que veio a ser quitada com os recursos obtidos do Short Term Notes; que adota o regime de competência para a escrituração de suas receitas e despesas e que, por esse regime, a dedutibilidade das despesas com variação cambial e juros não está vinculada a qualquer pagamento de juros ou principal, mas tão-somente ao surgimento da obrigação relativa a esse pagamento; que, no caso, os contratos relativos aos Short Term Notes previam reajustes de variação cambial e juros, daí que o direito à dedutibilidade das despesas nasceu com o simples decurso do tempo após a celebração do contrato; que, ainda que o seu passivo continuasse a indicar uma dívida relativa ao principal e juros com o GARANTIA BANKING, por não ter havido ainda o respectivo pagamento, as despesas de variação cambial e juros continuariam a ser dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, já que previstas contratualmente; e que a dívida para com o GARANTIA BANKING foi liquidada no prazo acertado, por meio de novos empréstimos contraídos com afiliadas no exterior, que transferiram, por conta e ordem dela os recursos ao GARANTIA BANKING.

Como já dito, o pronunciamento da autoridade julgadora de primeira instância foi precedido por duas diligências.

Na primeira das diligências realizadas, cujo relatório encontra-se anexado aos autos às fls. 1.606/1.608, a autoridade responsável pelo procedimento, que também participara da Fiscalização, assinalou que, observados os critérios adotados (análise com base na segregação dos valores mais significativos) e diante dos documentos apresentados pela contribuinte, poder-se-ia considerar satisfatória a comprovação das operações que resultaram na apropriação no resultado dos montantes de R\$ 80.785.276,51 e de R\$ 166.922.933,04, em 1998, a título de despesas financeiras e de variações monetárias passivas.

Isto é, para a autoridade responsável pelo procedimento de diligência, a totalidade das glosas realizadas em relação às linhas 30 e 33 da ficha 07 da DIPJ/1999 (DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO), revelou-se improcedente.

Não obstante, por entender que a diligência realizada carecia de maior aprofundamento, uma segunda diligência foi requisitada, estando o relatório correspondente anexado às fls. 1.649/1.653.

Relativamente às glosas tratadas no presente item, informa o responsável pela diligência:

Como a impugnante voltou a apresentar a mesma documentação já acostada aos autos para justificar os registros efetuados nas contas de **VAR. CAMBIAL - FINANC. EXTERIOR**, no valor de R\$ 59.857.375,89 e **JUROS - FINANC. EXTERIOR**, no valor de R\$ 72.869.881,78 detive-me com maior atenção "à diferença não identificada" da planilha do item 4.21 da impugnação. De acordo com planilha confeccionada pelo contribuinte os valores lançados nas contas **81151 - Var. Cambial (R\$ 59.857375,89) e 81133 - Juros (72.869.881,78)** referem-se 1) as duas captações efetuadas pela empresa no exterior, através do Banco Garantia para lançar títulos da empresa no exterior. Essas operações denominadas de Short Term Notes nos valores de US\$ 75.000.000,00 e US\$ 70.000.000,00 foram efetuadas com o intermédio de suas afiliadas, WMWM & WMWM e WMCCS. Esses títulos foram colocados a disposição de empresas no exterior, desde de que os pagamentos fossem realizados em Reais no caixa da White Martins no Brasil. Desta forma, estamos anexando ao presente Auto de Infração os referidos contratos de Short Term Notes, explicação sucinta do procedimento executado, extratos bancários com as entradas de numerário e o fluxo de toda a operação. Na quitação das operações de Short Term Notes, a impugnante afirma não ter um fluxo de caixa que lhe permitisse honrar com seus compromissos. (2) Considerando esta situação, a impugnante optou por contratar no exterior novos recursos junto as seguintes instituições: Banco Real, Banco Bradesco e Banco Safra. No vencimento dessas operações, por ainda, se encontrar com falta de recursos financeiros, o sujeito passivo renegociou suas dívidas com o Banco Safra, bem como contratou novas operações no exterior com suas afiliadas WMCCS, WMWM & WMWM e Accent Cay, além de complementar com nova contratação, no exterior, junto ao Banco Real nos valores de US\$ 25.000.000,00 e US\$ 2.200.000,00. Toda esta "segunda" operação gerou um "empréstimo" cujo somatório é de US\$ 82.000.000,00.

No que tange aos procedimentos complementares realizados (diligências), penso que, de fato, em que pese os registros feitos pela autoridade responsável pelo feito acerca de "*provas não produzidas no prazo regulamentar da impugnação*" (fls. 1.629/1.631), o primeiro desses procedimentos não foi efetuado de forma satisfatória, eis que, além de a conclusão espelhada no relatório de fls. 1.606/1.608 não estar lastreada em documentação carreada ao processo, inúmeras operações não foram adequadamente apreciadas, impedindo, assim, a autoridade julgadora de, sobre elas, proferir seu juízo acerca da possibilidade de dedução, ou não, dos valores correspondentes.

Quanto à segunda diligência, também no que diz respeito ao presente item, o pronunciamento do responsável pelo procedimento é, a meu ver, absolutamente inconclusivo, inclusive em relação ao que se propunha analisar (DIFERENÇA NÃO IDENTIFICADA).

Na minha particular apreciação, cuidou a referida autoridade tão somente de sintetizar em relatório as justificativas apresentadas pela Recorrente, deixando de emitir qualquer juízo acerca dos valores tidos como não comprovados.

A Recorrente anexou, em sede de impugnação, os seguintes documentos:

- PLANILHA denominada CAPTAÇÃO EXTERNA SHORT TERM NOTE GISA BANCO GARANTIA (fls. 754);
- CONTRATO assinado com o GARANTIA BANKING LIMITED (fls. 755/762);
- PLANILHA denominada CAPTAÇÃO EXTERNA NA ILHA DA MADEIRA SHORT TERM NOTE ZERO CUPPON GISA BANCO GARANTIA (fls. 763);
- CONTRATO assinado com o GARANTIA BANKING LIMITED (fls. 764/762);

Em virtude da segunda diligência, foram juntados aos autos os documentos de fls. 1.639/1.648, representados por planilha demonstrativa das captações realizadas no exterior, especialmente das anteriormente apontadas como NÃO IDENTIFICADAS; descritivo das operações relativas ao lançamento de SHORT TERM NOTES; e gráficos das citadas operações.

Penso, na linha do decidido em primeira instância, que a documentação juntada ao processo não autoriza concluir pela dedução pretendida, especialmente pelo fato de ela, a documentação, não permitir uma efetiva vinculação entre os ingressos demonstrados por meio de extratos bancários e as operações efetuadas com o GARANTIA BANKING LIMITED.

Os documentos reunidos ao processo, a meu ver, mesmo considerando os contratos traduzidos, anexados às fls. 1.823/1.856 e 1.877/1.913, não são capazes de espelhar a operação que supostamente deu causa às variações cambiais e juros computados no resultado, qual seja, a assunção de dívida com o GARANTIA BANKING para fins de quitação de empréstimo anteriormente contraído. Isoladamente, restam demonstrados nos autos a intermediação do referido banco na colocação de papéis no exterior e créditos bancários. Contudo, ressalvada a argumentação expendida pela autuada em sede defesa e a reunião de planilhas por ela própria elaboradas, não identifiquei documentos capazes de vincular uma coisa a outra.

Nesse diapasão, tenho por relevante o consignado no ato decisório recorrido no sentido de que, embora as operações com os Bancos Safra e Bradesco façam menção de que os negócios foram realizados em função de "Short Term Note", **tal fato também é verificado em documentos relativos a outras operações**, não havendo a efetiva demonstração do pagamento do STN75MM.

Tenho, pois, por não satisfatoriamente comprovada a operação que, segundo à Recorrente, serviu de lastro para a apropriação das despesas no resultado fiscal.

### VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR

**JUROS – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR****BANK OF TOKIO-MITSUBISHI****R\$ 9.436,15, R\$ 11.061,49 e R\$ 9.137,87 (VARIAÇÃO CAMBIAL)****R\$ 15.835,48, R\$ 16.970,53 e R\$ 12.115,14 (JUROS)**

A Turma Julgadora da instância *a quo* serviu-se dos seguintes fundamentos para manter a glosa: ausência de comprovação, nos termos da Resolução nº 63 do Banco Central do Brasil, do ingresso dos valores financiados, do pagamento do principal e dos juros; e ausência de comprovação da própria operação. Esclarece ainda o ato decisório recorrido que, relativamente às captações de recursos correspondentes aos DOC. 16, 17 e 18 (BANCO FRANCÊS E BRASILEIRO E BOSTON), que também foram efetuadas com base na citada Resolução, a contribuinte comprovou a efetividade das operações por meio de contratos e, principalmente, com base em extratos bancários.

Relativamente aos financiamentos contraídos com o BANK OF TÓQUIO-MITSUBISHI, a Recorrente limita-se a alegar que os contratos e extratos bancários não são os únicos elementos de prova capazes de provar as referidas operações, o que, para ela, foi feito a partir da juntada dos DOCS. 13, 14 e 15 da impugnação.

Com o devido respeito, os documentos de fls. 782/798, representados por planilhas e extratos, nada comprovam.

Ainda que se pudesse admitir que, no caso, contratos e extratos bancários pudessem ser substituídos por outros elementos de comprovação da operação, tenho por certo que a documentação trazida ao processo pela Recorrente não é apta a tal intento.

**VARIAÇÃO CAMBIAL – FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR****JUROS FINANCIAMENTOS NO EXTERIOR****OPERAÇÕES NÃO IDENTIFICADAS****R\$ 1.058.388,97 (VARIAÇÃO CAMBIAL)****R\$ 2.531.931,54 (JUROS)**

Assinala o voto condutor da decisão recorrida, *in verbis*:

[...]

Analisadas todas as operações listadas no item 4.21 da impugnação, resta, por fim, analisar a "diferença não identificada", nos valores de R\$ 1.561.973,97, a título de variação cambial, e R\$ 2.531.931,54, a título de juros.

Segundo o Relatório Fiscal, de acordo com a planilha confeccionada pela contribuinte, essa diferença decorreu de seis operações (fls. 1.652/1.653): 1 - duas captações iniciais de recursos no exterior por meio do STN70MM e STN75MM; 2 - outras captações, para quitação das operações de STN, junto aos Bancos Real, Bradesco e Safra e a afiliadas da contribuinte no exterior, no valor total de 82 milhões de dólares; 3 - financiamentos de importações através dos Bancos Tokyo

Mitsubishi, Financial Português e Boston; 4 – captações de numerários através da Resolução 63 do Banco Central do Brasil, através da instituição financeira Tokyo Mitsubishi; 5 - rescisão de contrato de empréstimo realizado com o Banco Francês e Brasileiro, nos moldes da Resolução 63, gerando multa rescisória de R\$ 503.585,00; 6 - pagamento de juros do STN75MM antes de noventa e seis meses, o que gerou IRFonte de R\$ 769.606,14.

À fl. 1.639 consta a planilha "Composição Diferença não Identificada na Defesa", entregue pela contribuinte durante o procedimento de diligência. Nessa planilha a contribuinte listou sete operações, com as respectivas composições de valores, que teriam gerado a "diferença não identificada" constante do item 4.21 da impugnação. Tais operações consistem em negócios já analisados acima, como, por exemplo, as "Captações" ("Giro" e "Títulos") que estão relacionadas com os STN70MM e STN75MM e que não foram acatadas pelos motivos já expostos na análise deste item.

Dos valores que compõem a planilha da contribuinte, somente aquele referente à multa rescisória de R\$ 503.585,00, originada da rescisão de contrato de empréstimo realizado com o Banco Francês e Brasileiro, nos moldes da Resolução 63, está devidamente evidenciado e comprovado nos autos, conforme infiro do exame do DOC. 18 (fls. 828/837) juntados à impugnação.

Em consequência, deve ser **mantida a glosa**, no montante de **R\$ 3.590.320,51**, relativa aos demais valores que compõem a "diferença não identificada" constante do item 4.21 da impugnação.

Na impugnação apresentada, a contribuinte assinalou:

4.23. Com relação à diferença de variação cambial e de juros cuja origem não foi identificada pela IMPUGNANTE, há de se dizer que ela corresponde a apenas 3,08% do total das despesas glosadas, razão por que deve ser desprezada.

Em sede de recurso, a contribuinte afirma que posteriormente esclareceu tratar-se de somatório de valores decorrentes de operações complementares aos financiamentos contraídos com o GARANTIA BANKING, BANK OF TOKIO-MITSUBISHI e BANCO FRANCÊS E BRASILEIRO, que, por terem sido comprovados, elas (as complementações) também devem ser tidas como efetivas.

Penso de forma diversa. Ainda que assim fosse, isto é, que efetivamente comprovadas os financiamentos contraídos com o GARANTIA BANKING, BANK OF TOKIO-MITSUBISHI e BANCO FRANCÊS E BRASILEIRO, este fato, por si só, não seria suficiente para considerar também comprovado o que se alega serem operações complementares àquelas.

A simples apresentação de planilha, elaborada pela própria Recorrente, desprovida de documentação de suporte capaz de vincular os valores tidos como não identificados com as operações em referência, não autoriza a dedução pretendida.

## **JUROS EMPRÉSTIMOS LOCAIS**

**R\$ 19.848,15**

**Registra a decisão de primeira instância:**

[...]

Já no que concerne à "diferença não identificada", deve ser mantida a glosa no valor de R\$ 19.848,15, uma vez que não restaram comprovados os juros correspondentes.

Embora de valor relativamente reduzido, essa quantia não pode ser desprezada, tendo em vista a vinculação das autoridades tributárias estabelecida no art. 142 do CTN e a não disponibilidade do crédito tributário. Friso, mais uma vez, que não se trata aqui de lançamento por presunção legal, como no caso do acórdão da CSRF invocado na impugnação, mas de falta de comprovação de despesas, em que compete ao contribuinte apresentar os documentos que as respaldem. Esse entendimento é válido também para situações análogas em outras contas contábeis, mormente porque é necessário considerar o somatório de todas essas diferenças não comprovadas, o que leva a um valor mais significativo.

Relativamente a tal item, a Recorrente simplesmente alega que a glosa deve ser desprezada, eis que representa 0,0001% do total das despesas glosadas.

À evidência, na linha do argumentado pela decisão recorrida, o fato de o valor ser diminuto no contexto dos montantes glosados não autoriza o cancelamento do crédito tributário constituído em razão da falta de sua comprovação, eis que ausente suporte legal para tal.

Assim, sou pela manutenção da exigência.

## **DEMAIS OPERAÇÕES**

### **VARIAÇÃO CAMBIAL DEVEDORA – OUTRAS**

#### **DESPESAS DE JUROS – EMPRESAS NÃO LIGADAS**

#### **DESPESAS DE VAR. CAMBIAL – EMPRESAS WHITE MARTINS**

#### **DESPESAS DE JUROS – EMPRESAS WHITE MARTINS**

**R\$ 6.330.887,23, R\$ 3.868.958,28, R\$ 13.268.538,55 e R\$ 47.674.448,89**

Abaixo, fragmentos do voto condutor da decisão recorrida relacionados com as matérias em destaque.

#### 4.3 - Outras contas contábeis

Segundo a impugnante, *"As demais despesas de variação cambial e juros incorridas [...] no ano-calendário de 1998 não tiveram origem em operações de mútuo, mas em outras, que não tiveram como origem transferência de numerário, como fornecimento de bens, contas-corrente, utilização de patentes, descontos concedidos a clientes, comissões, carta de crédito etc. (conforme Plano de Contas - DOC. 04)."*

A impugnante também acrescentou que, *"ainda que se tratasse de negócio de mútuo, e não de simples conta-corrente, nos termos do PN CST n.º 10/85, a sua comprovação prescindiria da apresentação dos respectivos extratos bancários, podendo ser feita mediante a simples apresentação do contrato conjugada com os lançamentos contábeis da pessoa jurídica."*

#### 4.3.1 - Contas 811432 - DESP JUROS - EMP NÃO LIGADAS e 811572 - VAR CAMB - DEVEDORA - OUTRAS

Conforme a contribuinte, "Os valores lançados na conta 'DESP JUROS — EMP NÃO LIGADAS', no total de **R\$ 3.868.958,28**, correspondem a juros calculados sobre saldos devedores mantidos com as empresas UNIGASES COMERCIAL LTDA. e LINDE COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA." Assim, invocando o PN CST n.º 10/85, para comprovar as despesas incorridas a contribuinte trouxe os contratos de crédito rotativo celebrado com as empresas supracitadas (DOCs. 23 e 24) e seu Razão Auxiliar (DOC. 25).

O valor de **R\$ 6.330.897,23**, relativo à conta 811572 - VAR CAMB - DEVEDORA - OUTRAS, decorre, em parte, também dos referidos contratos de crédito rotativo. Sobre essas contas contábeis, o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal informou que: "Totalizando R\$ 3.868.958,28 e R\$ 6.330.897,23, respectivamente, pedimos comprovantes acima de R\$ 100.000,00." No Despacho da Presidência n.º 1-032/2004 (fl. 1.622) foi então pedido, dentre outras coisas, esclarecimento se tais despesas foram aceitas com base em outros documentos que não aqueles juntados à impugnação.

No Relatório Fiscal (fls. 1.650/1.651), a autoridade diligenciadora informou que, embora os contratos de crédito rotativo estipulassem que os encargos a serem ajustados seriam com base nos índices praticados pelo mercado (cláusula terceira), a contribuinte indexou todos esses contratos ao dólar, gerando a variação cambial. Entretanto, ressaltou que a contribuinte confeccionou planilhas com base na taxa Selic, para demonstrar que os valores deduzidos a título de variação cambial foram inferiores ao determinado no contrato. No Anexo III (fls. 03/32), além dessas planilhas, constam os demais documentos relativos às operações com a UNIGASES COMERCIAL LTDA. e a LINDE COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Pois bem, essa documentação, excetuadas as referidas planilhas, é a mesma juntada à impugnação (DOCs. 23 a 25 - 1.114/1.139) e não comprova as deduções relativas às contas contábeis sob exame. Fundamentam a minha convicção os seguintes aspectos:

- os contratos juntados não possuem registro público, não comprovando, por si sós, perante a Fazenda Nacional, o negócio ali consignado (art. 221 do CC e item 5.2 do PN CST n.º 10/85);

- os lançamentos contábeis constantes do Razão Auxiliar não demonstram a conexão com os contratos de crédito rotativo juntados (o item 5.2 do precitado Parecer considera como meio idôneo de comprovação os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, "efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais");

- a contribuinte poderia, por exemplo, ter trazido seu Diário, devidamente registrado na Junta Comercial, com o histórico dos lançamentos contábeis a fim de aclarar a conexão entre estes e os contratos realizados;

- a conta 81143.2 refere-se a juros sobre saldos de conta corrente com "empresas não ligadas, conforme contrato de mútuo" (Plano de Contas - fl. 622), entretanto, os seguintes aspectos contratuais chamam a atenção: a Unigases e a Linde possuem sede em mesmo endereço, que fica no mesmo prédio da contribuinte; em ambos os contratos assinam os mesmos signatários pela Unigases e pela Linde; um desses signatários assina também diversos contratos pela contribuinte (ex.: STN70MM e STN75MM - fls. 755/780); a Linde Comércio e Participações Ltda

passou a se denominar Praxair Comércio e Participações Ltda, tendo a contribuinte adquirido a Praxair S.A. em 1993 (item 4.59 da impugnação);

- a conta 81157.2 refere-se a variação cambial, enquanto os contratos de crédito rotativo são ajustados por índices praticados no mercado (registro ainda que a conta 81157.2 não foi objeto de contradita específica na impugnação).

Conforme o Relatório Fiscal (fl. 1.651), para fechar o valor da conta 81157.2 - Var. Cambial - Devedores - Outras, na monta de R\$ 6.330.897,23, deve ser acrescido o valor de R\$ 1.372.670,98. Segundo a contribuinte, esse valor é referente a contrato de construção de uma plataforma para produção de gás para a Companhia Siderúrgica de Tubarão, cujo valor certo e ajustado entre as partes foi de US\$ 30.332.600,00, gerando a variação cambial de R\$ 1.372.670,98 (planilha às fls. 33/34, do Anexo III).

Todavia, a contribuinte não apresentou o contrato relativo a essa operação, tampouco contestou especificamente esse ponto ao ser cientificada do resultado da diligência. Dessarte, não restou comprovada a variação cambial correspondente.

Assim, em face do exposto neste item, devem ser mantidas as glosas de **R\$ 3.868.958,28 e R\$ 6.330.897,23**, relativas às contas contábeis em foco.

Em seu recurso, a contribuinte autuada sustenta:

3.52. As demais despesas de variação cambial e juros incorridas pela RECORRENTE no ano-calendário de 1998 não tiveram origem em operações de mútuo, mas em outras que não tiveram como origem transferências de numerário, como fornecimento de bens, contas corrente, utilização de patentes, descontos concedidos a clientes, comissões, carta de crédito etc. Em razão disso, é descabida a exigência da comprovação do ingresso de numerário para fins de dedutibilidade das despesas financeiras vinculadas a tais operações.

...

Empresas não ligadas

3.54. Os valores lançados na conta "DESP JUROS - EMP NÃO LIGADAS", no total de **R\$ 3.868.958,28**, correspondem a juros calculados sobre saldos devedores mantidos com as empresas UNIGASES COMERCIAL LTDA. e LINDE COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., amparados em contratos de crédito rotativo com elas celebrados (DOC. 23 e 24 da impugnação), conforme lançamentos efetuados no Livro Razão Auxiliar (DOC. 25 da impugnação). Os valores lançados na conta "VAR CAMB. DEVEDORA - OUTRAS", no total de **R\$ 6.330.897,23**, também decorreram, em parte, dos referidos contratos de crédito rotativo, além da parcela de **R\$ 1.372.670,98**, vinculada a contrato de construção de plataforma para a produção de gás para a Companhia Siderúrgica de Tubarão.

...

3.57. No que se refere à exigência de os contratos serem levados a registro público para valerem perante o fisco, a RECORRENTE se reporta aos itens 3.19. a 3.31. acima, em que demonstra o equívoco desse entendimento.

3.58. Por outro lado, a RECORRENTE esclarece que não é necessário para a dedutibilidade da despesa que o seu registro contábil faça referência, aos contratos que lhe deram origem.

3.59. De fato, a contabilidade apenas retrata fatos, sem criar realidades jurídicas novas. Dessa forma, ainda que a RECORRENTE apenas tivesse lançado as despesas glosadas na sua DIPJ, e não na contabilidade, tal fato não poderia acarretar a sua indedutibilidade, uma vez provada a sua efetividade.

3.60. No caso, deve ser ressaltado que a glosa efetuada no AUTO atingiu a totalidade das despesas com juros e variação cambial registrada pela RECORRENTE nas linhas 30 e 33 da sua DIPJ, cuja composição veio a ser detalhada pela RECORRENTE.

3.61. Assim, se os contratos de crédito rotativo comprovam a efetividade da despesa com juros de variação cambial, a sua dedutibilidade deve ser aceita para fins de IRPJ e CSL. Por outro lado, como a totalidade das despesas dessa natureza foi glosada pela fiscalização, é evidente que as despesas decorrentes daqueles contratos compõem o valor da glosa, razão por que essa parcela deve ser considerada dedutível para fins de IRPJ e CSL.

3.62. Com relação ao argumento de que os contratos não seriam válidos porque foram assinados por representantes que já assinaram contratos pela RECORRENTE, o mesmo é absolutamente improcedente.

3.63. Neste particular, a RECORRENTE ressalta que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer nº 432/77, já citado pela RECORRENTE, entende que nada obsta que uma mesma pessoa assine o contrato representando ambas as partes:

...

3.64. Por outro lado, também é irrelevante para a dedutibilidade das despesas o fato de uma das empresas signatárias dos contratos de crédito rotativo ter sido posteriormente adquirida pela própria RECORRENTE, já que, à época em que firmados os referidos contratos, tratava-se de empresas distintas com capacidade para conceder e contrair empréstimos.

3.65. No que se refere ao fato de os contratos de crédito rotativo não preverem reajuste com base na variação do dólar, mas sim por índices praticados no mercado, a RECORRENTE esclarece que o próprio fiscal autuante, no relatório fiscal de diligência, esclarece que a variação cambial registrada pela RECORRENTE foi inferior à variação da taxa Selic no período, daí atender ao disposto no contrato.

3.66. De resto, a RECORRENTE informa que não logrou localizar o contrato de construção da plataforma para a produção de gás para a Companhia Siderúrgica de Tubarão, que daria respaldo a uma despesa com variação cambial de R\$ 1.372.670,98. Todavia, ressalta que tal despesa corresponde a apenas 0,05% do total das despesas glosadas, razão por que se reporta aos argumentos expendidos nos itens 3.37. a 3.40., acima, que justificam a sua dedutibilidade.

Ressalto, inicialmente, que relativamente ao montante de R\$ 1.372.670,98 a própria Recorrente admite que não logrou êxito na localização da documentação que, para ela, daria respaldo ao seu cômputo no resultado fiscal, de modo que, sem maiores apreciações, tal valor deve ser mantido, eis que o fato de a despesa ser pouco representativa em relação ao montante glosado, à evidência, não autoriza a sua aceitação como parcela dedutível.

Aqui, tenho por relevantes os seguintes fundamentos esposados na decisão de primeira instância: ausência de registro dos contratos; ausência de conexão entre os registros

contábeis feitos no Razão Auxiliar e os contratos juntados pela autuada; e os contratos foram formalizados com empresas cujas sedes têm o mesmo endereço da Recorrente, foram assinados pelas mesmas pessoas, sendo que um deles também assina diversos contratos em nome da fiscalizada.

Nessa linha, sirvo-me do mesmo ato normativo referenciado pela contribuinte em sua peça impugnatória para repudiar a argumentação expendida na peça recursal.

Com efeito, o Parecer Normativo CST nº 10, de 1985, assim dispunha:

...

2. De acordo com o entendimento já expedido por esta Coordenação (subitem 2.1 do Parecer Normativo CST nº 23/83 - DOU de 24/11/83), é irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente entre empresas coligadas caracterizam o mútuo. Assim, qualquer modalidade que configure capital financeiro posto à disposição de outra pessoa jurídica sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada, constitui fundamento para aplicação da norma legal.

...

3. Dentre as diversas formas de mútuo encontram-se desde o simples empréstimo de valor predeterminado, no qual estão perfeitamente identificados quem forneceu (investidora) e quem recebeu (tomadora) os recursos financeiros, até a múltipla e complexa movimentação de recursos financeiros nos dois sentidos, em forma de lançamento em contas correntes, onde as posições de mutuante e mutuário comumente se invertem, necessitando, pois, de uma quantificação mais precisa.

...

5. Somente na hipótese de existir, por ocasião do mútuo, contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração comercial de cada contratante. A compensação financeira constituirá ganho da investidora (como receita financeira ou variação monetária ativa); a contrapartida da atualização da obrigação, se dentro dos limites usuais ou normais do mercado financeiro, poderá ser admitida como despesa operacional dedutível na determinação do lucro real da mutuária.

...

**5.2 O contrato a que se refere o item 5 poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso.**

Acolhendo por inteiro tal pronunciamento, rejeito a argumentação da Recorrente acerca da dispensabilidade do registro e, principalmente, quanto a alegada desnecessidade de o registro contábil fazer referência aos contratos.

Quanto aos registros contábeis, inclusive, assinalo proposição trazida no voto condutor da decisão combatida no sentido de que *“a contribuinte poderia, por exemplo, ter*

*trazido seu Diário, devidamente registrado na Junta Comercial, com o histórico dos lançamentos contábeis a fim de aclarar a conexão entre estes e os contratos realizados”, para a qual não encontro qualquer alusão na peça recursal.*

A alegação de que, ainda que não registradas contabilmente, as despesas, uma vez provada a sua efetividade, poderiam ser deduzidas, a meu ver, revela contradição em relação à argumentação expendida nas peças de defesa, eis que é a própria Recorrente quem sustenta, com amparo no Parecer Normativo antes referenciado, que o contrato associado com o registro contábil é suficiente à comprovação dos dispêndios em questão, esquecendo-se, contudo, de mencionar o registro do primeiro e a necessária discriminação das condições contratuais na efetivação do segundo.

Obviamente que não é pelo fato de a glosa ter atingido a totalidade das despesas com juros e variação cambial que a simples apresentação de contratos e registros contábeis, na forma antes descrita, tem o condão de autorizar a dedução, cabendo ressaltar que, por terem sido consideradas devidamente lastreadas em documentação hábil e idônea, mais de sessenta e cinco por cento das despesas glosadas pela Fiscalização foram admitidas em sede de julgamento.

Quanto às referências feitas em primeira instância aos signatários dos contratos, endereços e vínculos entre empresas envolvidas, as tenho tão somente como peça de reforço a jogar nebulosidade sobre os dispêndios, não se constituindo, por si só, como elemento capaz de servir suporte à glosa efetuada pela Fiscalização.

Adiante, assinala a decisão de primeiro grau:

[...]

4.3.2 - Contas 811289 - DESP JUROS - EMP WM, 811963 - DESP VAR CAMB - EMP WHITE MARTINS

A impugnante argumentou que a parcela de **R\$ 17.332.034,66, do total de R\$ 47.674.448,89** escriturado na conta 811289 - DESP JUROS - EMP WM, advém de juros calculados sobre saldos devedores de contas-corrente referentes às operações com empresas ligadas relacionadas no item 4.43 da impugnação. Para comprovar a efetividade dessas despesas juntou cópias das DIPJ/99 e dos balanços analíticos das empresas ligadas (DOCs. 26 a 36).

No Termo de Encerramento de Diligência Fiscal foi informado o seguinte (fl. 1.607): *"Total de R\$ 47.674.448,89, verificamos os lançamentos acima de R\$ 500 mil. A conta tem como função registrar os juros calculados sobre contratos de empréstimo com empresas ligadas."* No Despacho da Presidência n.º 1-032/2004 (fl. 1.622) foi então pedido, dentre outras coisas, esclarecimento se tais despesas foram aceitas com base em outros documentos que não aqueles juntados à impugnação.

No Relatório Fiscal (fl. 1.651), a autoridade diligenciadora informou que *"Com relação as contas de **DESP. JUROS - EMPRESAS WHITE MARTINS**, no total de R\$ 47.674.448,89; **DESP. VAR. CAMBIAL — EMP. WHITE MARTINS**, no montante de R\$ 13.268.538,55 - o contribuinte apresentou a mesma documentação já acostada no processo de Auto de Infração (docs. 26 a 36)."* Sendo assim, esclareceu, deteve-se *"um pouco mais no detalhamento da diferença não identificada."*

Antes da análise das operações concernentes às contas contábeis supracitadas, registro que o art. 374, parágrafo único, do RIR/99 (matriz legal na Lei n.º 9.532/97, art. 1º, § 30) veda a dedução, para fins de apuração do lucro real, dos "juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil." Nesse passo, observo que não há nos autos a demonstração da condição de dedutibilidade, qual seja, da inexistência de lucros no exterior não disponibilizados no Brasil. Por outro lado, na DIPJ/99 da impugnante não foi informada adição ao lucro real concernente a "Lucros Disponibilizados do Exterior" (fl. 83).

Especificamente em relação à parcela de R\$ 17.332.034,66, da conta 811289 - DESP JUROS - EMP WM, os elementos de prova apresentados pela impugnante são aqueles juntados às fls. 1.140/1.365 (DOCs. 26 a 36). Nesses documentos não estão inseridos os contratos que respaldam as operações alegadas pela impugnante, os quais são fundamentais para o reconhecimento das respectivas despesas. Ao ensejo, trago excerto do PN CST n.º 10/85, invocado pela própria impugnante, que trata de negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas:

*3. Dentre as diversas formas de mútuo encontram-se desde o simples empréstimo de valor predeterminado, no qual estão perfeitamente identificados quem forneceu (investidora) e quem recebeu (tomadora) os recursos financeiros, até a múltipla e complexa movimentação de recursos financeiros nos dois sentidos, em forma de lançamentos em contas correntes, onde as posições de mutuante e mutuário comumente se invertem, necessitando, pois, de uma quantificação mais precisa.*

*5. Somente na hipótese de existir, por ocasião do mútuo, contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração comercial de cada contratante. A compensação financeira constituirá ganho da investidora (como receita financeira monetária ativa); a contrapartida da atualização da obrigação, se dentro dos limites usuais ou normais no mercado financeiro, poderá ser admitida como despesa operacional dedutível na determinação do lucro real da mutuária.*

*5.2 - O contrato a que se refere o item 5 poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso. [Destaquei].*

Portanto, tendo em vista a ausência de contratos que respaldem as alegadas operações com empresas ligadas, deve ser mantida a glosa do valor de **R\$ 17.332.034,66**, relativo à parcela da conta 811289 - DESP JUROS - EMP WM.

A Recorrente, por sua vez, sustenta:

[...]

Empresas White Martins

3.67. Conforme esclarecido pela RECORRENTE em sua impugnação, os valores lançados nas contas "82296300 - DESP VAR CAMB - EMP WHITE MARTINS" no valor de R\$ 13.208.538,55, e "81128900 - DESP JUROS -

EMPRESAS WM", no valor de R\$ 47.674.448,89, correspondem a saldos devedores decorrentes de contas-correntes mantidos com empresas do grupo. Ou seja, tais valores foram originados de pagamentos que as empresas fizeram em nome uma da outra, e não da entrega direta de recursos uma à outra, razão por que seria descabida a apresentação de extratos bancários para a comprovação das respectivas despesas de juros.

3.68. No que se refere à parcela de R\$ 17.332.034,66 do total de R\$ 47.674.448,89 lançado na conta "DESP JUROS - EMPRESAS WM", a RECORRENTE esclareceu também corresponder a juros calculados sobre saldos devedores de contas-corrente mantidos com empresas ligadas no Brasil e, para comprovar a efetividade da referida despesa, forneceu cópia das DIPJ/99 e dos balanços analíticos das empresas ligadas, que comprovam o registro da respectiva receita (DOCS. 26 a 36 da impugnação), como segue:

...

3.70. ..., entendeu a DECISÃO que seria aplicável às referidas despesas com juros a norma do art. 1º, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1997, razão por que elas só seriam dedutíveis caso a RECORRENTE provasse que as empresas ligadas não teriam lucros acumulados passíveis de distribuição. Além disso, a DECISÃO alega que seria imprescindível para a dedutibilidade das despesas a existência de contrato de crédito rotativo prevendo o pagamento dos juros.

3.71. Dispõe o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, na redação vigente no período autuado:

...

3.72. De plano verifica-se que o referido dispositivo somente é aplicável aos juros pagos ou creditados a empresas ligadas domiciliadas no exterior, o que não é o caso das despesas ora em análise, relativas a juros pagos a empresas ligadas domiciliadas no Brasil.

3.73. O domicílio das empresas beneficiárias dos juros é facilmente identificado a partir da cópia das DIPJ de tais empresas (DOCS. 26 a 31 da impugnação), que comprovam que elas ofereceram as receitas relativas aos referidos juros à tributação de IRPJ como domiciliadas no Brasil.

3.74. Por outro lado, no que se refere à inexistência de contrato de crédito rotativo, a RECORRENTE esclarece que a jurisprudência administrativa entende que ele é prescindível para a dedutibilidade da despesa, quando a efetividade da despesa é provada pelo oferecimento das receitas de juros à tributação pela mutuante. Nesse sentido, citem-se os seguintes acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes (10CC):

Embora concorde com a argumentação da Recorrente de que revela-se descabida a alusão, por parte do ato decisório recorrido, às disposições do art. 374 do RIR/99, penso, em sintonia com pronunciamento anterior, que, nos termos do assinalado no item 3 do Parecer Normativo CST nº 10, de 1985, a existência de contrato escrito estipulando compensação financeira como ônus da tomadora é condição inafastável para que se admita o reconhecimento na escrituração comercial da contratante.

A documentação juntada aos autos para comprovar os valores apropriados como despesa, representada por cópia das declarações de informações apresentadas pelas

empresas ligadas, acompanhadas por balanços analíticos dessas mesmas empresas, salvo melhor juízo, não obstante o fato de revelarem registros feitos a título de RECEITA DE JUROS (de empresas ligadas), não permitem sequer a identificação segregada dos valores.

No caso, a meu ver, caberia à Recorrente, na ausência de contrato estipulando a compensação financeira, carrear ao processo os registros contábeis efetuados nas referidas empresas ligadas (RAZÃO), de modo a tornar possível a identificação segregada dos valores consignados nas DIPJ apresentadas.

Relativamente aos valores restantes objeto de glosa, consta na decisão recorrida:

[...]

Quanto à parcela restante do total escriturado na conta DESP. JUROS - EMPRESAS WM, no valor de **R\$ 30.442.414,23**, e o total da conta DESP. VAR. CAMBIAL - EMP. WHITE MARTINS, no valor de **R\$ 13.268.538,55**, segundo a contribuinte, decorrem das operações descritas no item 4.45 da impugnação. Essas operações foram objeto de intimação ainda durante a fase procedimental (fls. 201/202), quando foi solicitada a apresentação de contratos originais, com tradução juramentada, a comprovação do efetivo ingresso dos capitais, do aumento de capital etc.

As duas primeiras operações referem-se a negócios com a "White Martins e White Martins - Comércio e Serviços" (WM&WMCS) e correspondem a juros de R\$ 23.997.326,82 e variação cambial de R\$ 3.615.475,04. Na primeira (DOC. 37 a 41 - fls. 1.366/1.409), os negócios alegados pela impugnante estão respaldados em cópias de contratos não registrados, por vezes assinados pelos mesmos signatários representando ambas partes.

Embora a contribuinte tenha aduzido termo de transferência lavrado em livro próprio, acerca da aquisição de ações, da S.A White Martins (SAWM), representativas do capital social da "Liquid Carbonic Gases Industriais S.A.", não restou comprovado o pagamento do valor de R\$ 270 milhões, o que poderia se dar por meio de extratos bancários. As solicitações feitas ao Banco ABN Amro (DOC. 38) não são hábeis para comprovar esse pagamento, pois se constituem em documentos unilaterais. Também não restou comprovado o pagamento do principal e dos juros pela contribuinte, ainda que em períodos posteriores. Situação semelhante ocorre em relação à segunda operação com a WM&WMCS, em relação a qual destaco que não há qualquer comprovação dos pagamentos alegados.

Essa situação se repete com relação às operações relativas à empresa Monte Bravo (DOCs. 44 a 55 - fls. 1.419/1.470), à White Martins e Cia. Comércio e Serviços - WMCCS (DOCs. 56 a 59 - fls. 1.471/1.481) e à Accent Cay (DOCs. 60 a 62 - fls. 1.482/1.489). Os elementos de prova aduzidos pela impugnante se constituem basicamente em planilhas e em cópias de contratos não registrados com empresas ligadas, em que diversas vezes os signatários das partes são os mesmos.

Especificamente quanto aos documentos trazidos para comprovar os pagamentos das operações relativas à WMCCS e à Accent Cay, estes estão redigidos em língua estrangeira e sem a respectiva tradução juramentada, não produzindo efeitos em repartições da União, conforme legislação específica já transcrita no presente voto.

A última operação alegada pela contribuinte refere-se à aquisição da PRAXAIR S.A., sociedade sediada na Argentina (DOCs. 63 a 66 - fls. 1.490/1.503). Embora o negócio envolva pagamentos em numerário, não foi juntado qualquer comprovante a esse respeito, mormente no que se refere aos saldos relativos ao ano de 1998. Os contratos juntados também carecem de registro público no país e tradução juramentada.

Por fim, a "diferença não identificada" constante do item 4.45 da impugnação, no valor de R\$ 2.735.796,33, a título de variação cambial, foi objeto da segunda diligência realizada, conforme Relatório Fiscal às fls. 1.651/1.652. A documentação correspondente foi juntada às fls. 43/128 do Anexo III.

Do valor supracitado, R\$ 410.000,00 seriam relativos à variação cambial da quantia de R\$ 23.140.000,00, concernente a contrato de crédito rotativo feito com a Praxair. Esse contrato também não possui registro público e os mesmos signatários assinam por ambas as partes. Embora no extrato bancário da contribuinte (fl. 51 - Anexo III) conste o débito por cheque compensado no valor de R\$ 23.140.000,00, a origem desse débito não foi demonstrada, dada as características do contrato supracitado e a falta de lançamentos contábeis com discriminação das condições contratuais (PN CST n.º 10/85). Ademais, a taxa de câmbio contratada ("1,1570000"), segundo a qual houve desvalorização do dólar gerando variação cambial passiva, não se coaduna com a taxa informada pelo Banco Central do Brasil para o período, conforme consulta realizada no sítio oficial daquele órgão na "internet" (fl. 1.700).

Ainda segundo o Relatório Fiscal, o valor restante relativo à "diferença não identificada", no montante de R\$ 2.325.794,37, seria referente a *"transações envolvendo as empresas White Martins S/A, White Martins & White Martins — Comércio e Serviços, Gisapar Participações e Empreendimentos Ltda e White Martins e Companhia - Comércio e Serviços e as diversas mudanças de participação social entre elas."*

Os respectivos contratos de cessão de participação social foram celebrados em Funchal, Ilha da Madeira, Portugal, e não foram registrados no Brasil. Segundo a Lei n.º 6.015/73 estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, *"todos os documentos de procedência estrangeira"*, para produzirem efeitos em repartições da União ou em qualquer instância, juízo ou tribunal. Com relação às atas de reunião e de assembléia geral e ao Laudo de Avaliação trazidos, noto que não consta dos autos o arquivamento na Junta Comercial dos atos relativos à incorporação, conforme determina o art. 32 do Decreto n.º 1.800/96, que regulamenta a Lei n.º 8.934/94, a qual dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins.

Dessarte, em razão do exposto, deve ser mantida a glosa dos valores atinentes às contas DESP JUROS - EMP WM, no total de **R\$ 47.674.448,89**, e DESP. VAR. CAMBIAL - EMP. WHITE MARTINS, no montante de **R\$ 13.268.538,55**.

Na peça recursal, a contribuinte assinala:

...

3.75. No que se refere à parcela restante do total lançado na conta "DESP JUROS - EMPRESAS WM", no montante de R\$ 30.442.414,23, e o total lançado na conta "DESP VAR CAMB - EMP WHITE MARTINS", no montante de R\$ 13.268.538,55, a RECORRENTE esclareceu em sua impugnação decorrerem das seguintes operações efetuadas com empresas ligadas no exterior:

...

**OPERAÇÃO 1 - WM&WMCS**

3.76. Em 02.04.1997, a RECORRENTE adquiriu de S.A. WHITE MARTINS (SAWM) ações representativas de 87,1973% do capital social de LIQUID CARBONIC GASES INDUSTRIAIS S.A. (LIQUID), pelo valor total de R\$ 577.858.899,14 (DOC. 37 da impugnação). Desse valor, R\$ 270.000.000,00 foram pagos em abril de 1997 (DOC. 38 da impugnação), remanescendo um montante de R\$ 307.858.899,14 a ser pago 12 meses após a assinatura do contrato, com acréscimo de juros de 12% ao ano.

3.77. Em 29.04.1997, SAWM transferiu o crédito que detinha contra a RECORRENTE, decorrente da venda da participação societária em LIQUID para WHITE MARTINS E WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS (WM&WMCS), acrescido dos juros incorridos até a data, como adiantamento para futuro aumento de capital (DOC. 39 da impugnação). Dessa forma, a RECORRENTE deixou de ser devedora de SAWM para passar a ser devedora de WM&WMCS.

3.78. Em 03.11.1997, a RECORRENTE quitou parte de sua dívida com WM&WMCS por meio da entrega de participações societárias que detinha em várias empresas do grupo WHITE MARTINS na América do Sul, avaliadas em R\$ 169.048.517,07 (DOC. 40 da impugnação). Em decorrência, continuou devedora do saldo de R\$ 143.164.384,36, dívida essa que ensejou juros de R\$ 20.114.056,67 ao longo do ano-calendário de 1998, conforme planilha anexa (DOC. 41 da impugnação).

**OPERAÇÃO 2 - WM&WMCS**

3.79. Em 30.04.1998, a RECORRENTE celebrou com WM&WMCS "Contrato de Crédito Rotativo no 18/98" (DOC. 42 da impugnação), por meio do qual as partes colocaram à disposição uma da outra, reciprocamente, linha de crédito limitada ao valor global de US\$100.000.000,00 (cem milhões de dólares norte americanos), ao qual seriam aplicados encargos financeiros correspondentes a LIBOR semestral mais 3% ao ano.

3.80. Utilizando os recursos do referido contrato, WM&WMCS efetuou pagamentos em nome da RECORRENTE em 30.04.1998, 29.05.1998 e 03.09.1998, nos montantes de US\$ 12.069.187,00, US\$ 25.000.000,00 e US\$ 42.000.000,00, respectivamente, os quais geraram despesas de variação cambial e de juros nos montantes de R\$ 3.615.475,04 e R\$ 3.883.270,16, conforme planilha anexa (DOC. 43 da impugnação).

**OPERAÇÃO 3 - MONTE BRAVO**

3.81. Em 02.01.1997, a empresa MONTE BRAVO S.A (MONTE BRAVO), sediada no Uruguai, vendeu a RECORRENTE ações da SOCIEDAD QUIMICO INDUSTRIAL LIMA LIMITADA S.A. (SQIL), cujo preço foi pago pela RECORRENTE mediante mútuo de US\$ 6.696.612,09, com acréscimo de juros com base na taxa LIBOR semestral mais 3% ao ano, concedido, na mesma data, pela própria MONTE BRAVO (DOCS. 44 e 45 da impugnação). Essa dívida gerou, no ano de 1998, despesa de variação cambial passiva e de juros nos montantes de R\$ 699.481,65 e R\$ 706.625,67. Conforme planilha anexa (DOC. 46 da impugnação).

**OPERAÇÃO 4 - MONTE BRAVO**

3.82. Em razão da execução do Contrato de Abertura de Crédito Rotativo celebrado entre a RECORRENTE e várias empresas a ela ligadas, a RECORRENTE registrava uma dívida para com WHITE MARTINS ADMINISTRAÇÃO INVESTIMENTO E FOMENTO COMERCIAL LTDA. (WMAIFC) no montante de CR\$ 51.670.784.490,40. A fim de amortizar parte do seu débito perante a WMAIFC, a RECORRENTE assumiu parte de uma dívida que essa tinha perante MONTE BRAVO, no montante de CR\$ 40.962.061.771,03 (DOC. 47 da impugnação). Em consequência, a RECORRENTE passou a ser devedora de WMAIFC no montante de apenas CR\$ 10.708.722,719,37 e de MONTE BRAVO no montante de CR\$ 40.962.061.771,03.

3.83. Em 31.12.1996, a dívida da RECORRENTE com MONTE BRAVO foi novada, passando a corresponder a US\$ 9.799.998,35, sobre os quais incidiriam juros calculados com base na taxa LIBOR semestral mais 3% ao ano (DOC. 48 da impugnação). No ano de 1998, as despesas de variação cambial passiva e de juros decorrentes dessa dívida corresponderam a R\$ 1.023.800,24 e R\$ 1.026.863,15, respectivamente, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 49 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 5 - MONTE BRAVO

3.84. Em 1995, a RECORRENTE celebrou com MONTE BRAVO quatro contratos de mútuo os quais foram aditados em 1996 (DOCS. 50 a 53 da impugnação). Em 31.12.1996, os 4 contratos antes referidos foram consolidados, passando a RECORRENTE a ser devedora de MONTE BRAVO no montante de US\$ 60.193.423,40, sobre os quais incidiriam juros equivalentes à taxa LIBOR mais 3% ao ano (DOC. 54 da impugnação). As despesas de variação cambial e de juros, registradas pela RECORRENTE no ano de 1998 em decorrência dessa dívida, corresponderam aos montantes de R\$ 3.568.085,21 e R\$ 2.876.955,86, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 55 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 6 - WMCCS

3.85. Em 06.04.1998, a RECORRENTE celebrou com WHITE MARTINS E CIA. COMÉRCIO E SERVIÇOS (WMCCS) "Contrato de Crédito Rotativo no 13/98" (DOC. 56 da impugnação), por meio do qual as partes colocaram à disposição uma da outra, reciprocamente, linha de crédito limitada ao valor global de US\$ 10.000.000,00 (dez milhões de dólares norte-americanos), sobre o qual incidiriam juros correspondentes à LIBOR semestral mais 3% ao ano. Em 15.04.1998, o limite de crédito foi aumentado para US\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de dólares norte americanos).

3.86. Utilizando os recursos do referido contrato, WMCCS efetuou pagamentos em nome da RECORRENTE, em 06.04.1998 e 03.09.1998, nos montantes de US\$ 5.400.000,00 (DOC. 57 da impugnação) e US\$ 28.000.000,00 (DOC. 58 da impugnação). Ao longo do ano de 1998, WMCCS efetuou em nome da RECORRENTE outros pagamentos que totalizaram US\$ 457.719,59. Essa dívida gerou despesas de variação cambial e de juros no ano de 1998 nos montantes de R\$ 1.294.380,25 e R\$ 1.403.797,53, respectivamente, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 59 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 7 - ACCENT CAY

3.87. Em 06.04.1998, a RECORRENTE celebrou com ACCENT CAY HOLDINGS INC. (ACAY), sociedade sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, "Contrato de Crédito Rotativo GISA/ACAY/Nº 12/98" (DOC. 60 da impugnação), por meio do qual as partes colocaram à disposição uma da outra, reciprocamente,

linha de crédito limitada ao valor global de US\$ 1.500.000,00 (hum milhão e quinhentos mil dólares norte americanos), sobre o qual incidiriam juros correspondentes à LIBOR semestral mais 3% ao ano.

3.88. Utilizando os recursos do referido contrato, ACAY efetuou, em 06.04.1998, em nome da RECORRENTE, o resgate de Fixed Rate Notes no valor de US\$ 700.000,00 (DOC. 61 da impugnação). essa dívida gerou despesas de variação cambial e de juros no ano de 1998 nos montantes de R\$ 50.688,92 e R\$ 53.840,09, respectivamente, conforme planilha anexa aos autos (DOC. 62 da impugnação).

#### OPERAÇÃO 8 - PRAXAIR

3.89. Em 11.11.1993, a RECORRENTE adquiriu de PRAXAIR S.A. (PRAXAIR), sociedade sediada na Argentina, 4.000.000 de ações de FRACCHIA HERMANOS S.A. (antiga denominação de PRAXAIR ARGENTINA S.A.), pelo preço de US\$ 8.000.000,00, a serem pagos até 31.12.1994, com acréscimo de juros de 16% ao ano (DOC. 63 da impugnação). Em 27.12.1994, o prazo de pagamento foi estendido até 31.12.1996 (DOC. 64 da impugnação). Em 27.12.1996, o vencimento da dívida foi novamente alterado para 31.12.2001 e os juros fixados na variação da LIBOR semestral mais 3% ao ano (DOC. 65 da impugnação).

3.90. Tendo em vista que a RECORRENTE vinha efetuando o pagamento do principal à PRAXAIR, a dívida remanescente em 1998 correspondia apenas aos juros ainda não pagos e capitalizados. Essa dívida remanescente gerou despesas de variação cambial e de juros nos montantes de R\$ 280.830,91 e R\$ 277.001,77, conforme se verifica de planilha anexa aos autos (DOC. 66 da impugnação).

...

3.92. Como se verifica, a DECISÃO volta a insistir que os documentos anexados pela RECORRENTE em sua impugnação não seriam válidos perante o fisco porque não foram registrados e porque foram assinados por uma mesma pessoa representando ambas as partes. Tais alegações já foram rechaçadas pela RECORRENTE nessa seção.

3.93. A DECISÃO também alega que a efetividade das despesas não teria sido comprovada uma vez que a RECORRENTE não demonstrou o pagamento do principal e dos juros relativos às operações que lhe dariam respaldo. Em relação a isso, a RECORRENTE também já demonstrou que, pelo regime de competência, o direito à dedutibilidade da despesa com variação cambial e juros surge com o nascimento da obrigação a ela relativa, sendo irrelevante a tal fim que tenha ocorrido o efetivo pagamento do principal e dos juros.

3.94. No que se refere à necessidade de tradução juramentada dos documentos relativos à operação com a ACCENT CAY, a RECORRENTE informa que está providenciando a tradução juramentada dos mesmos e protesta pela sua posterior juntada.

3.95. Durante o procedimento de diligência, a RECORRENTE esclareceu que a "diferença não identificada" se decomporia nas parcelas de R\$ 410.000,00, relativa à variação cambial vinculada a contrato de crédito rotativo celebrado com a Praxair e de R\$ 2.325.794,37, referente à variação cambial vinculada a transações com WM&WMCS, GISAPAR Participações e Empreendimentos Ltda. e WMCCS.

...

3.97. No que se refere ao fato de os contratos não terem sido levados a registro público e terem como signatário pessoa que representa ambas as partes, a RECORRENTE se reporta aos argumentos anteriormente expendidos nesta seção, que mostram que tais fatos não interferem na sua validade.

3.98. Quanto ao fato de os lançamentos contábeis relativos às despesas glosadas não fazerem referência às condições contratuais, a RECORRENTE se reporta aos itens desta seção em que ressalta que a contabilidade não tem o condão de criar fatos novos, daí a dedutibilidade da despesa apenas depender do nascimento da obrigação, em razão da celebração dos contratos.

3.99. Por fim, a RECORRENTE esclarece que o registro das atas de reunião e de assembléia geral e do laudo de avaliação é requisito meramente formal e que não invalida o ato, afetando apenas a sua validade contra terceiros, categoria que, como já demonstrado, não abrange o fisco.

Destaco, de início, que, como bem ressaltou a decisão de primeiro grau, as operações tratadas no presente item foram objeto de intimação no curso da ação fiscal, conforme Termo de fls. 201/202.

Não identifico nos autos atendimento à referida intimação.

Vejam, pois, os fundamentos esposados na decisão recorrida para rejeitar a dedução dos valores em questão.

Relativamente às operações realizadas com WM&WMCS (juros de R\$ 23.997.326,82 e variação cambial de R\$ 3.615.475,04.)

i) contratos não registrados, muitas vezes assinados por pessoas que representavam tanto uma parte como a outra;

ii) ausência de comprovação do pagamento da quantia de R\$ 270.000.000,00, relativa à aquisição das ações representativas do capital social da LIQUID CARBONIC GASES INDUSTRIAIS S/A (a Recorrente anexou aos autos correspondências relacionadas a transferência de valores – fls. 1.377/1.400 – que não foram aceitas pela Turma Julgadora de primeira instância);

iii) ausência de comprovação do pagamento do principal e dos juros, ainda que em momento posterior;

iv) relativamente à segunda operação, os vícios são semelhantes e não foram comprovados os pagamentos alegados.

No que diz respeito à primeira operação, a Recorrente trouxe aos autos o contrato correspondente à aquisição das ações da LIQUID CARBONIC INDÚSTRIAS S/A (fls. 1.367/1.369); Termo de Re-Ratificação, fls. 1.370/1.372, em que consta que o contrato foi cedido e transferido para a WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS; Termo de Transferência das ações (fls. 1.374/1.345); cópia de correspondência encaminhada por S/A WHITE MARTINS ao Banco ABN Amro S/A solicitando a transferência de setenta e cinco milhões e seiscentos mil reais para crédito de WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS (fls. 1.377); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada ao crédito feito pela S/A WHITE

MARTINS (fls. 1.378); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada à aquisição de certificado de depósito (fls. 1.379); cópia de correspondência encaminhada por S/A WHITE MARTINS ao Banco ABN Amro S/A solicitando a transferência de cinquenta e nove milhões e quatrocentos mil reais para crédito de WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS (fls. 1.381); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada ao crédito feito pela S/A WHITE MARTINS (fls. 1.382); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada à aquisição de certificado de depósito (fls. 1.383); cópia de correspondência encaminhada por S/A WHITE MARTINS ao Banco ABN Amro S/A solicitando a transferência de setenta milhões e duzentos mil reais para crédito de WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS (fls. 1.384); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada ao crédito feito pela S/A WHITE MARTINS (fls. 1.385); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada à aquisição de certificado de depósito (fls. 1.386); cópia de correspondência encaminhada por S/A WHITE MARTINS ao Banco ABN Amro S/A solicitando a transferência de sessenta e quatro milhões e oitocentos mil reais para crédito de WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS (fls. 1.387); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada ao crédito feito pela S/A WHITE MARTINS (fls. 1.388); cópia de correspondência encaminhada por WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS ao Banco ABN Amro S/A, relacionada à aquisição de certificado de depósito (fls. 1.389); cópia de Termo de Cessão e Transferência de Direitos, por meio do qual S/A WHITE MARTINS cede e transfere à WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS direitos ao recebimento de certos valores relativos ao saldo remanescente do contrato assinado com a Recorrente (fls. 1.481/1.482); Termo de Dação em Pagamento, por meio do qual a Recorrente cede e transfere à WHITE MARTINS & WHITE MARTINS - COMÉRCIO E SERVIÇOS sua participação acionária em determinadas empresas (fls. 1.404/1.406); e planilha demonstrativa.

Como se nota, a Recorrente não traz ao processo um único documento de fonte externa capaz de corroborar as operações por ela descritas. Como bem anotado pela decisão recorrida, as comprovações de pagamento têm natureza absolutamente unilateral, eis que emitido no âmbito das empresas que integram o mesmo Grupo Econômico. Além disso, não traduzem, de forma propriamente dita, transferência de recursos da Recorrente para a vendedora das ações (S/A WHITE MARTINS).

A decisão de primeira instância, mais uma vez, sugere, no que diz respeito ao pagamento do montante de R\$ 270.000.000,00, que a comprovação poderia se dar por meio de extratos bancários. Contudo, nenhum esforço nesse sentido foi adotado pela autuada.

No que tange à denominada OPERAÇÃO 2, a documentação aportada ao processo pela Recorrente revela-se ainda mais rasa, sendo, a meu ver, em convergência com o decidido em primeira instância, insuficiente para comprovar as despesas de variação cambial e juros apropriadas no resultado fiscal.

Com efeito, relativamente à operação em questão, a Recorrente juntou tão somente o contrato, desprovido de registro, e planilha demonstrativa dos dispêndios, inexistindo, pois, documentos capazes de demonstrar a utilização dos recursos postos à sua disposição, que, nos termos do alegado na peça recursal, estaria representada (a utilização) por pagamentos feitos pela WM&WMCS em seu benefício.

Relativamente às operações realizadas com MONTE BRAVO, WHITE MARTINS E CIA COMÉRCIO E SERVIÇOS – WMCCS e à ACCENT CAY

Assinala a decisão recorrida que, a exemplo do que fez em relação às operações anteriores, a Recorrente limita-se a apresentar planilhas, cópia de contratos sem registro, contratos esses em que, muitas vezes, os signatários das partes são os mesmos.

Perscrutando os autos, observo que, de fato, os documentos por meio dos quais a Recorrente pretende comprovar ter incorrido em despesas de variação cambial e juros estão representados por contratos sem registro e planilhas demonstrativas elaboradas por ela própria (fls. 1.416/1.489).

No que diz respeito à operação realizada com a empresa ACCENT CAY, em que, além de cópia do contrato de crédito rotativo (fls. 1.483/1.484), constam dos autos também os documentos de fls. 1.486/1.487 (tradução às fls. 1.934/1.935 e 1.938), que tratam do resgate de títulos por parte da referida empresa (ACCENT CAY) em nome da Recorrente, tenho por satisfatória a comprovação de despesas, no ano de 1998, nos montantes de R\$ 50.688,92 e R\$ 53.840,09, a título de variação cambial e juros, respectivamente.

Penso que, no caso, a existência de documentos de emissão de terceiros elimina o que a decisão recorrida denominou de unilateralidade da documentação comprobatória trazida pela Recorrente, característica que, em consonância com o decidido em primeiro instância, entendo que impede a aceitação de determinados documentos como prova das operações nele descritas.

Embora o contrato trazido aos autos pela Recorrente não tenha sido objeto de registro, fato relevante, a meu ver, quando ele (o contrato) é apresentado isoladamente como elemento de prova, entendo que a documentação complementar antes referenciada leva à convicção acerca da efetiva ocorrência dos dispêndios.

Relativamente à aquisição da PRAXAIR

O ato decisório recorrido registra que, apesar de o negócio em referência envolver pagamentos em numerário, a Recorrente não juntou qualquer comprovante a esse respeito. Ademais, os contratos juntados à impugnação não foram objeto de registro e de tradução juramentada.

Aqui, como elementos comprobatórios da ocorrência da operação que deu causa às despesas, a Recorrente juntou à peça impugnatória os seguintes documentos: contrato relativo à aquisição de ações (fls. 1.491/1.496, cuja tradução encontra-se às fls. 1.941/1.947); aditivos referentes ao citado contrato (fls. 1.498/1.502, tradução do denominado ADITIVO ões às fls. 1.956/1.958); e planilha demonstrativa.

Alinhando-me ao decidido em primeira instância, julgo insuficiente a documentação trazida ao processo pela Recorrente, vez que não é possível por meio dela criar convicção acerca da procedência das despesas apropriadas no resultado.

Relativamente à diferença não identificada (R\$ 2.735.796,33)

Os elementos considerados essenciais à inadmissibilidade da dedução do valor em questão, segundo o voto condutor da decisão exarada em primeira instância, foram os seguintes: o contrato que justificaria a apropriação de R\$ 410.000,00 a título de variação cambial não foi objeto de registro, além de os mesmos signatários assinarem por ambas as partes envolvidas na operação; apesar da constatação da existência de débito relativo à compensação de cheque no valor de R\$ 23.140.000,00, a efetiva demonstração da origem de tal débito não foi efetuada, haja vista as características do contrato em referência e a ausência de registros contábeis nos termos preconizados pelo Parecer CST nº 10, de 1985, isto é, com a discriminação das condições contratuais; a taxa de câmbio contratada não guarda correspondência com a informada pelo Banco Central do Brasil; relativamente ao valor de R\$ 2.325.794,37, que decorreria de transações envolvendo as empresas WHITE MARTINS S/A, WHITE MARTINS & WHITE MARTINS – COMÉRCIO E SERVIÇOS, GISAPAR PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA e WHITE MARTINS E COMPANHIA – COMÉRCIO E SERVIÇOS e a diversas mudanças de participação social entre elas, os contratos de cessão de participação social foram celebrados no exterior e não foram registrados no Brasil, e as atas de reunião e de assembléia geral não foram arquivados na junta comercial.

Ressalto, primeiramente, que a explicação acerca dessa denominada “diferença não justificada” só foi trazida por ocasião da realização da segunda diligência fiscal.

Mais uma vez, tenho por insuficiente a documentação trazida pela Recorrente, pois, embora concorde com a argumentação de que as razões que levam à inadmissibilidade da dedução repousam em aspectos formais, penso que, na circunstância em que os únicos elementos de prova carreados ao processo estão representados por documentos emitidos pela própria interessada ou por pessoas a ela ligadas. tais aspectos (os formais) passam a gozar de relevância, ao menos no que tange à sua aceitação para fins de dedução na apuração da base de cálculo das exações devidas.

**DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS – AC LOPES**

**R\$ 1.148.320,00 (1996)**

**R\$ 3.432.672,00 (1997)**

**R\$ 1.603.824,00 (1998)**

Registra a decisão de primeiro grau:

Consoante os documentos acostados aos autos e o resumido no Termo de Constatação 03 (fls. 507/510), a contribuinte foi intimada, em 08/04/2002, a apresentar cópias de cheques ou borderôs bancários que comprovassem os pagamentos das notas fiscais 546, 555, 564 e 565, emitidas pela AC LOPES em 1998, além dos originais dos contratos de prestação de serviço e dos relatórios de execução dos serviços prestados (fl. 233). Em resposta a essa intimação, a contribuinte apresentou os comprovantes dos pagamentos realizados e o original do

contrato de prestação de serviços, deixando de entregar os relatórios de execução dos serviços prestados (fl. 234).

A fiscalização, então, realizou mais duas intimações acerca da efetividade dos serviços prestados pela AC LOPES (fls. 235 e 240), tendo a contribuinte, após deferimento de pedido de dilação de prazo, entregue comprovantes de pagamentos, contrato de prestação de serviços e registros contábeis, relativos a notas fiscais emitidas pela AC LOPES em 1996 e 1997 (fls. 269/362).

Em face desses fatos, a fiscalização procedeu à glosa das despesas relativas aos serviços prestados pela AC LOPES CONSULTORIA CONTABIL S/C, por entender que não houve a comprovação da efetiva prestação desses serviços.

A impugnante alegou que os comprovantes de pagamento, aliados ao contrato de prestação de serviço e às notas fiscais emitidas, são suficientes para respaldar a despesa deduzida para fins tributários. Entretanto, conforme demonstrado mais adiante, tal alegação não prospera. Aliás, em relação às despesas com serviços prestados pela REAL CONSULTORIA S/C LTDA e SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA, relatadas nos Termos de Constatação n.ºs 2 e 4, a própria impugnante acatou os lançamentos de ofício, inclusive no que tange às multas qualificadas em razão de prática dolosa, embora tenha apresentado notas fiscais, duplicatas, contratos, escrituração com a contabilização das despesas etc.

A impugnante ainda argumentou que a metodologia de trabalho adotada na consultoria fez com que não fossem produzidos documentos externos que materializassem os passos do projeto, pois *"com o objetivo de preservar o sigilo das informações produzidas na consultoria, o projeto foi desenvolvido e apresentado em reuniões mantidas com a administração da IMPUGNANTE em sua sede."*

O contrato celebrado com a AC Lopes em 1996 *"tem por objeto estudos de Consultoria Internacional com o objetivo de desenvolver uma estratégia de implementação do plano de expansão internacional para a WHITE MARTINS e suas empresas coligadas nos países do Mercosul e América Latina, doravante CONSULTORIA"*. Dentre as obrigações da contratada estão a de fazer levantamento de dados, apresentar o projeto de implementação da CONSULTORIA, acompanhar a implementação desses projetos, fazer contatos com banco e outras instituições, assessorar a contratante e acompanhar semestralmente os resultados obtidos (Cláusula Segunda).

Já o contrato firmado em 1997 *"tem por objeto estudos de Consultoria Internacional com o objetivo de desenvolver um projeto de realinhamento societário e captação de recursos externos de acordo com o plano de expansão internacional da WHITE MARTINS e suas empresas coligadas na América do Sul, doravante CONSULTORIA"*. Dentre as obrigações da contratada estão a de fazer diagnóstico por meio de levantamento de dados, produzir análises contábeis, fiscais, societárias e operacionais, apresentar projetos, elaborar cronograma, dar assistência a executivos, assessorar a contratante e acompanhar mensalmente os resultados obtidos (Cláusula Segunda).

Segundo a impugnante os serviços contratados foram prestados ao longo de vinte e oito meses (fl. 590) e correspondem a despesas de mais de seis milhões de reais, pagas entre os anos de 1996 e 1998.

Ora, sem dúvida a efetiva prestação de serviços dessa espécie e magnitude deixa provas claras de sua realização, ou seja, documentos assinados pelos

representantes da contratada, até mesmo para que se possa aferir, documentalmente, os resultados advindos da consultoria e atribuir responsabilidades. Ao ensejo, cito manifestação do 1º Conselho de Contribuintes que, *mutatis mutandis*, aplica-se ao caso:

...

Ainda que se considere que a prestação de serviço envolvia assuntos estratégicos, é completamente improvável que, em face disto, estivesse a contribuinte impossibilitada de apresentar, ao menos, parte dos documentos produzidos em consultoria realizada nos anos de 1996 a 1998, isto é, há vários anos atrás.

Lembro que é da contribuinte o ônus da prova de que as despesas escrituradas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, conforme ensina Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298:

...

Assim, a teor do art. 299 do RIR/99 (matriz legal - Lei nº 4.506/64, art. 47), utilizado pela fiscalização, cabe à contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como despesa corresponderam a gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo de negócios em que atua. Em se tratando de prestação de serviço de consultoria, esse dever de comprovação se avulta, visto que, em geral, uma vez concluída a consultoria, esta se esgota sem deixar vestígios materiais que não os documentais.

Dessa forma, para permitir ao Fisco averiguar se um determinado pagamento a título de remuneração de prestação de serviços atende os requisitos legais de dedutibilidade (sobretudo a necessidade, a utilidade e a usualidade do gasto), o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a sua efetiva realização e a natureza dos serviços prestados.

De acordo ainda com o art. 223, § 1º, do RIR/94, invocado pela própria impugnante, *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (grifei). Portanto, a escrituração só faz prova a favor do contribuinte quando respaldada pelos documentos em que se baseia, de sorte que o mero registro contábil sem documentos hábeis e idôneos que o lastreie não constitui meio de prova suficiente. Consoante bem esclarecido por Luiz Henrique Barros de Arruda, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Resenha Tributária Ltda, 2 ed., 1994, p. 32, *"...o ônus da prova também recairá sobre o contribuinte quando os lançamentos contábeis não estiverem amparados por documentos hábeis segundo o tipo de transação, como se infere, a contrario sensu, do art. 223, 1º, do RIR/94 e tem sido consagrado por remansosa jurisprudência do Conselho de Contribuintes ..."*. Com efeito, é inadmissível que, ante a falta de documentos sólidos, transfira-se ao Fisco o ônus de provar a falta de efetividade da prestação do serviço, mormente quando o contribuinte é intimado a tanto e não logra fazê-lo, como no caso.

Em relação aos elementos de prova trazidos pela contribuinte, observo que os contratos de prestação de serviço não produzem efeitos perante terceiros, como a Fazenda Pública, dada a ausência de transcrição em Registro Público (art. 221 do Código Civil).

Já a declaração do Sr. ANTÔNIO CARLOS LOPES, principal executivo da AC LOPES segundo a impugnante, praticamente nada acrescenta em relação aos contratos de prestação de serviços. A afirmação de que os valores recebidos da contribuinte foram tributados na AC LOPES, além de estar desacompanhada de comprovação, em nada interfere na presente questão. É que em se tratando de imposto de renda, o fato de ser um valor tributável no destino não implica sua dedutibilidade na origem. Tampouco a hipótese inversa é verdadeira. Isto porque o imposto de renda não se submete ao princípio da não-cumulatividade, o qual a Constituição prescreve apenas para o ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias), para o IPI (imposto sobre produtos industrializados) e para os impostos novos instituídos com base na competência tributária residual da União. Se fosse diferente, as regras que proíbem a dedução de certas despesas seriam inconstitucionais (tais como excesso de remuneração, liberalidades, gastos desnecessários etc.). Bastaria o contribuinte comprovar que houvera tributação no beneficiário do pagamento, que lhe estaria assegurado o abatimento. Entretanto, é cediço que tais despesas são indedutíveis, o que prova mais uma vez não se aplicar ao imposto de renda o requisito da não-cumulatividade.

Quanto às notas fiscais fatura de serviços, emitidas pela AC LOPES, e aos comprovantes de pagamentos, os valores ali discriminados não são consentâneos com o disposto na "*Cláusula Quarta - Preço dos Serviços Contratados*" dos contratos de prestação de serviço. Observo que nas notas fiscais supracitadas não estão detalhados os serviços prestados, constando apenas a expressão "*Serviços de consultoria tributária.*"

Corroborando o exposto até agora, transcrevo manifestações dos Conselhos de Contribuintes, com passagem pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

...

Por todo o exposto, entendo que não restou comprovada nos autos a efetiva prestação de serviços por parte da AC LOPES, estando correta a glosa da respectiva despesa por parte da fiscalização, tanto para fins de apuração do lucro real, como da base de cálculo da CSLL, uma vez que, como reconhece a própria impugnante, a exigência de CSLL decorre da infração apontada para o IRPJ.

A Recorrente, por sua vez, argumenta:

[...]

4.3. Da descrição dos fatos e dos dispositivos legais dados como infringidos, infere-se que a fiscalização entendeu, de um lado, que os serviços prestados por AC LOPES só poderiam ter sido prestados por meio da produção de documentos, e, de outro, que a não-apresentação desses documentos atestaria a falta de efetividade dos referidos serviços. Em consequência, o fiscal autuante efetuou a glosa das respectivas despesas, sob o fundamento de corresponderem a serviços não comprovados.

4.4. Na esteira da globalização dos mercados que teve início na década passada, a RECORRENTE iniciou a expansão de seus negócios na América Latina, o que acarretou a necessidade de modificações societárias e operacionais em todo o grupo empresarial.

4.5. Tais circunstâncias fizeram com que a RECORRENTE recorresse a especialistas que pudessem assessorá-la na referida reestruturação societária e operacional.

4.6. Nesse contexto, a RECORRENTE contratou os serviços de AC LOPES, empresa de consultoria com mais de dez anos de experiência na prestação de serviços na área empresarial, em especial nas áreas de reestruturação societária e logística operacional, para "desenvolver uma estratégia de implementação do plano de expansão internacional para a WHITE MARTINS e suas coligadas nos países do Mercosul e América Latina" (cláusula primeira do contrato firmado em 01.02.1996 - DOC. 67 da impugnação).

4.7. Em razão de o serviço prestado por AC LOPES envolver a análise de informações estratégicas para o setor de gases industriais, a RECORRENTE procurou evitar a sua divulgação a terceiros. Tanto assim é que, a cláusula nona do contrato firmado em 01.02.1996 obriga AC LOPES "... a manter absoluta confidencialidade sobre todos e quaisquer documentos, dados, avaliações preliminares, diagnósticos, conclusões de estudos, nomes de pessoas, entidades financeiras, eventuais parceiros interessados, e órgãos públicos envolvidos, ou quaisquer informações direta ou indiretamente relacionadas com a consultoria ...".

4.8. Ainda com o objetivo de preservar o sigilo das informações produzidas na consultoria, o projeto foi desenvolvido e apresentado em reuniões mantidas com o "staff" da RECORRENTE em sua sede. Essa atuação integrada de AC LOPES com a RECORRENTE também se verificou na implementação das estruturas previstas para a viabilidade do projeto.

4.9. Em suma, na prática, ANTONIO CARLOS LOPES, principal executivo de AC LOPES, e sua equipe, atuaram de forma semelhante a um "project manager" (gerente de projeto), orientando e auxiliando a elaboração e execução dos documentos internos necessários à implementação de cada uma das fases do projeto de reestruturação.

4.10. A metodologia seguida por AC LOPES na prestação dos serviços à RECORRENTE fez com que não fossem produzidos documentos externos que materializassem os passos do projeto, impedindo que a RECORRENTE fornecesse à fiscalização uma prova escrita de que a consultoria fora realmente prestada.

4.11. Não obstante, tal particularidade não impede que a respectiva despesa seja dedutível para fins de IR e CSL da RECORRENTE, uma vez que a mesma encontra-se suportada por outros documentos, como contratos, notas fiscais e comprovantes do efetivo pagamento.

4.12. De fato, para confirmar a efetividade da prestação do serviço, a RECORRENTE anexou em sua impugnação declaração firmada por ANTONIO CARLOS LOPES (DOC. 68 da impugnação), principal executivo da AC LOPES, em que ele afirma:

"3. No período compreendido entre janeiro de 1996 e abril de 1998, a AC Lopes prestou serviços de consultoria para o Grupo SAWM e todos os valores faturados e recebidos foram devidamente tributados nas correspondentes declarações de Imposto de Renda da AC Lopes."

4.13. Além disso, a RECORRENTE anexou à impugnação os comprovantes do efetivo pagamento à AC LOPES (DOC. 69 da impugnação) que, aliados ao contrato de prestação de serviços e às notas fiscais emitidas, são elementos de prova suficientes para suportar a despesa lançada pela RECORRENTE. Cabe invocar ainda o disposto no art. 112, II, do CTN, segundo o qual "a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao

acusado, em caso de dúvida quanto ... à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos".

4.14. A DECISÃO assim se pronunciou sobre a impugnação da RECORRENTE:

...

4.15. Ora, quanto ao fato de os contratos de prestação de serviços não terem sido levados a registro público, a RECORRENTE já demonstrou na seção anterior que tal circunstância não interfere na oponibilidade dos mesmos ao fisco.

4.16. Dessa forma, tais contratos não poderiam ser desconsiderados pela DECISÃO para fins de justificar a dedutibilidade das despesas com os serviços prestados, principalmente quando sua efetividade foi confirmada por declaração firmada pelo prestador do serviço e as despesas foram regularmente contabilizadas pela RECORRENTE.

4.17. De fato, o Decreto-lei (DL) nº 486, de 03.03.1969, que trata das formalidades da escrituração mercantil, prevê expressamente que a contabilidade em ordem faz prova a favor da empresa:

...

4.18. O DL nº 1.598, de 26.12.1977, também adotou, para fins tributários, essa regra do direito privado. Dizem os §§ 1º a 3º do seu artigo 9º (consolidados nos art. 223, caput e §§ do Regulamento do IR - RIR/94 (vigente no período coberto pelo auto):

...

4.19. As únicas hipóteses legais de inversão do ônus da prova (ou seja, do fisco para o contribuinte) são as seguintes:

- a) configuração de saldo credor de caixa;
- b) configuração de passivo fictício;
- c) configuração de suprimentos de caixa à empresa por administradores, sócios ou acionistas, envolvendo recursos cuja efetiva entrega e a respectiva origem não forem comprovadamente demonstradas; e
- d) configuração de hipótese de distribuição disfarçada de lucros (DDL).

4.20. Assim, a contabilização regular das despesas incorridas pelo contribuinte, calcada em contratos e/ou documentos comerciais e fiscais hábeis, faz prova a seu favor, sendo do fisco o ônus de provar a inveracidade dos fatos contabilizados (§ 2º do art. 9º do DL nº 1.598/77, acima transcrito).

4.21. De resto, o § 1º do art. 894 do RIR/94 (atual § 1º do art. 845 do RIR/99) é por demais claro: "Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão".

4.22. Citem-se, nesse sentido, os seguintes Acórdãos do 1º CC:

4.23. Entendimento contrário tornaria inócua a regra de que a contabilidade em ordem faz prova a favor do contribuinte, bem como aquela segundo a qual os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova, ou pelo menos com indício veemente de falsidade ou inexatidão - o que, no caso, não ocorreu (nem poderia ocorrer, já que tais provas ou indícios não existem nem poderiam existir).

4.24. Isso significa que da empresa não pode ser exigida nenhuma prova adicional, salvo se a lei impusesse forma especial de comprovação da despesa, o que não ocorre; ao contrário, o § 2º do art. 9º do DL nº 1.598/77 diz expressamente que compete ao fisco provar a inveracidade dos fatos contabilizados.

4.25. Considere-se, ainda, que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que qualquer meio lícito de prova, que constitua vigoroso indício da efetividade do serviço, torna descabida a glosa da despesa. Nesse sentido é o Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF nº 01-0.900, de 29.06.1989 (Revista da CSRF vol. 1.2-28, junho de 1992, p. 7857 a 7878):

...

4.26. Contra o excessivo rigor revelado no auto, no sentido de exigir como prova da prestação do serviço a apresentação de relatórios escritos, deve ser invocado, ainda, o disposto nos arts. 136 do Código Civil (CC) e 332 e 334, inciso II do Código de Processo Civil (CPC):

...

4.27. Dessa forma, a declaração do prestador do serviço, uma vez não informada pelas autoridades fiscais, tem o condão de provar a sua efetividade, e, com isso, a dedutibilidade da empresa.

Irretocável, a meu ver, o pronunciamento da autoridade julgadora de primeiro grau.

Como assinalado no ato decisório recorrido, ausente a documentação que serviu de suporte para os registros contábeis feitos a título de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, retira-se da autoridade tributária a possibilidade de ela aferir se os dispêndios atendem às condições de dedutibilidade previstas legislação de regência.

É certo que a mera apresentação do contrato de prestação de serviços não é suficiente à comprovação de que eles, os serviços, foram efetivamente prestados.

Repisando o decidido em primeira instância, merece destaque o fato de a própria Recorrente, relativamente às despesas com serviços alegadamente prestados por REAL CONSULTORIA S/C LTDA e SSM ASSESSORIA, CONSULTORIA E REPRESENTAÇÕES LTDA, não obstante tenha apresentado elementos semelhantes aos que agora quer ver acolhidos como prova da efetiva prestação dos serviços (notas fiscais, contratos, registros contábeis, etc.), simplesmente aceitou as glosas efetuadas, isto é, não as impugnou.

Como dito, no presente caso, a autoridade fiscal, de forma reiterada, intimou a Recorrente a comprovar a efetividade da prestação dos serviços, deixando claro que a mera apresentação do contrato e de registros contábeis não seria suficiente para tal. Entretanto, a Recorrente não foi além disso.

Extrai-se dos autos que os serviços em relação aos quais requer-se a comprovação da efetiva prestação estão representados, nos termos em que restou consignado nos contratos, por CONSULTORIA INTERNACIONAL; LEVANTAMENTO DE DADOS; PROJETOS DE IMPLEMENTAÇÃO; CONTATOS COM ENTIDADES BANCÁRIAS E OUTRAS INSTITUIÇÕES; ACOMPANHAMENTO DE RESULTADOS; etc., de modo que não se revela plausível que a Recorrente não disponha de um mínimo de documentos, capaz de efetivamente demonstrar que referidos serviços foram realmente prestados.

Não obstante se possa entender os motivos que levaram a Recorrente a não materializar os serviços prestados pela AC LOPES, o certo é que, como ela própria admite em sua peça recursal, não foram produzidos documentos capazes de demonstrar a efetiva prestação dos serviços contratados, o que, no contexto estritamente tributário, impede a dedução dos valores correspondente da base de cálculo das exações devidas.

Como dito e repisado, a simples apresentação de contratos, notas fiscais, comprovantes de pagamento e declaração do suposto prestador, desacompanhados de elementos capazes de materializar os serviços supostamente prestados, não autoriza à autoridade tributária concluir pela dedutibilidade dos dispêndios, eis que impossibilitada de realizar juízo acerca do atendimento das condições para tal.

Equivoca-se a Recorrente ao tentar atrair para o presente caso as disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional, vez que, aqui, não estamos diante de dúvida na aplicação de lei tributária que define infrações, mas, sim, de convicção acerca da ausência de atendimento às disposições da lei tributária que impõe condições à dedução de despesas.

Irrelevante, a meu ver, o fato de os contratos de prestação de serviços não terem sido objeto de registro, pois, ainda que assim fosse, repito, inexistentes elementos capazes de tornar indubitável a prestação dos serviços neles apontados, não se pode admitir a dedução dos gastos correspondentes.

O presente caso não cuida, como quer crer a Recorrente, de inversão do ônus da prova, mas, tão somente, da não aceitação como tal dos elementos por ela apresentados, seja no curso da ação fiscal, seja por ocasião da interposição de suas peças de defesa.

Como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeira instância, “a escrituração só faz prova a favor do contribuinte quando respaldada pelos documentos em que se baseia, de sorte que o mero registro contábil sem documentos hábeis e idôneos que o lastreie não constitui meio de prova suficiente”.

Diante das considerações antes expostas, revelam-se absolutamente inaplicáveis, ao caso vertente, as disposições dos arts. 136 do Código Civil (CC) e 332 e 334, inciso II do Código de Processo Civil (CPC).

Sou, pois pela manutenção da glosa de que trata o presente item.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de, relativamente ao RECURSO DE OFÍCIO, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer as incidências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o montante de R\$ 1.148.320,00, relativo ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1996, e, relativamente ao RECURSO VOLUNTÁRIO, também DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, unicamente para excluir de tributação, no ano de 1998, os

Processo nº 18471.002567/2002-18  
Acórdão n.º **1301-001.752**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.147

---

montantes de R\$ 50.688,92 e R\$ 53.840,09, apropriados a título de variação cambial e juros, respectivamente.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2015

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

CÓPIA