



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.723176/2013-21
ACÓRDÃO	1004-000.373 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PENHA PAPEIS E EMBALAGENS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RATEIO DE CUSTOS OU DESPESAS. LANÇAMENTO MOTIVADO APENAS PELA FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESEMBOLSO FINANCEIRO. DECISÃO QUE DEMANDA PROVA DE OUTRAS EVIDÊNCIAS DA EFETIVIDADE DAS DESPESAS. NULIDADE.

Deve ser anulada decisão de primeira instância que, por demandar prova de outras evidências de efetividade das despesas rateadas, não questionadas no lançamento, deixa de apreciar todas as provas apresentadas para desconstituir a objeção fiscal. Caracterizado cerceamento ao direito de defesa, deve ser proferida nova decisão sob a premissa de acusação fiscal aqui afirmada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento de CSLL por vício no MPF e a nulidade dos lançamentos pela inversão do ônus da prova; e (ii) por maioria de votos, acolher a preliminar de nulidade da decisão recorrida, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) que votou por rejeitá-la. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.221/1.251) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 02-095.484, proferido pela 10ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1.195/1.209), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA CONTRA AS PESSOAS A QUE PERTENCEM QUANDO NÃO AMPARADA POR OUTROS SUBSÍDIOS.

Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONDIÇÕES PARA SUA DEDUTIBILIDADE. EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES.

Para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica. Eventual prestação de serviços deve ter sua efetividade amparada em documentos hábeis e idôneos.

RATEIO DE CUSTOS OU DESPESAS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO.

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa.

As despesas rateadas devem ser calculadas com base em critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL E IRPJ. MESMA REGRA DE APURAÇÃO

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

MATÉRIA INCONTROVERSA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

De acordo com o relato da decisão de piso:

Toda a motivação de fato e de direito em que se fundamenta a autuação fiscal está consubstanciada no Termo de Verificação de Infração, anexo aos Autos de Infração, acostado às folhas 16 a 20.

A fiscalizada adotou no ano calendário de 2009 a apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real anual. A fiscalização teve como escopo a auditoria de várias despesas declaradas em DIPJ naquele ano calendário.

Regularmente intimada a apresentar as notas fiscais, os comprovantes de pagamentos e demais documentos que comprovassem a efetiva ocorrência das despesas declaradas na DIPJ 2010 (ano-calendário 2009), a empresa apresentou parte da documentação exigida, não conseguindo comprovar documentalmente a efetiva ocorrência da totalidade das despesas declaradas/escrituradas, conforme descrito pela autoridade fiscal no Termo de verificação:

1. “Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica” – Item 4 da Ficha 05 A da DIPJ

Em relação às despesas referentes a “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA JURÍDICA (item 04 da Ficha 05A da DIPJ)”, a empresa comprovou parte das despesas através da apresentação de notas fiscais de serviços. Contudo, apresentou também “Notas de Débitos” mensais no valor total de R\$ 3.314.102,00, referentes a “Vendas e Licenças de Uso de Software”, emitidas pela empresa “Fábrica de Papel e Papelão N.S. da Penha S/A” (CNPJ nº 49.912.199/0003-85), sócia da empresa. Intimada a comprovar a efetiva ocorrência de tais valores, bem como o contrato de serviços, a empresa apresentou esclarecimentos que não fizeram prova do efetivo desembolso

financeiro. Desta maneira, tais despesas, detalhadas na tabela abaixo foram glosadas.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA JURÍDICA							
MÊS	VALOR	COMPROVADO	DIFERENÇA	MÊS	VALOR	COMPROVADO	DIFERENÇA
JAN	R\$ 232.272,00	R\$ 0.000,00	R\$ 232.272,00	JUL	R\$ 280.386,00	R\$ 0.000,00	R\$ 280.386,00
FEV	R\$ 220.580,00	R\$ 0.000,00	R\$ 220.580,00	AGO	R\$ 292.201,00	R\$ 0.000,00	R\$ 292.201,00
MAR	R\$ 250.579,00	R\$ 0.000,00	R\$ 250.579,00	SET	R\$ 289.933,00	R\$ 0.000,00	R\$ 289.933,00
ABR	R\$ 272.904,00	R\$ 0.000,00	R\$ 272.904,00	OUT	R\$ 299.719,00	R\$ 0.000,00	R\$ 299.719,00
MAI	R\$ 257.928,00	R\$ 0.000,00	R\$ 257.928,00	NOV	R\$ 360.970,00	R\$ 0.000,00	R\$ 360.970,00
JUN	R\$ 252.844,00	R\$ 0.000,00	R\$ 252.844,00	DEZ	R\$ 303.786,00	R\$ 0.000,00	R\$ 303.786,00

2. “Custas e emolumentos” – uma das contas desmembradas da linha “Outras Despesas Operacionais” - Item 32 da Ficha 05 A da DIPJ.

[...]

Aos tributos lançados foram aplicadas Multas de ofício de 75%, de acordo com o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Cientificado dos Autos de infração em 22/05/2013 (fl.625), o contribuinte apresenta Impugnação em 20/06/2013 (fls.626/642) onde, resumidamente, traz os seguintes argumentos em sua defesa:

1. A impugnante afirma que o item “Custos e Emolumentos” não serão contestados pela Impugnante, ao contrário, serão pagos os valores de IRPJ e CSLL incidentes sobre a glosa das referidas despesas; às folhas 1185 a 1188 faz juntada dos Darf pagos da parte incontroversa;
2. *Ainda que tal fato não seja objeto de contestação pela fiscalização, as despesas relacionadas à prestação de serviços por pessoa jurídica tratam-se de rateio de despesas “intercompany”, as quais, inicialmente, foram suportadas pela controladora e, posteriormente, repassadas às controladas na proporção em que foram utilizadas pelas respectivas pessoas jurídicas; NÃO se demonstrará a dedutibilidade dos referidos dispêndios para fins de IRPJ e CSLL, mas somente que os referidos valores foram efetivamente suportados pela Impugnante;*
3. A autuação deve ser declarada nula por não relacionar o MPF a CSLL;
4. Os Autos de infração são nulos em decorrência da indevida inversão do ônus da prova. *Cabe a Impugnada provar a inexistência ou não das despesas escrituradas antes de proceder à respectiva glosa, evitando assim, a configuração ilegal da inversão do ônus da prova; a escrituração faz prova a favor do contribuinte; a impugnada deveria promover novas diligências junto ao setor contábil da empresa fiscalizada em observância ao princípio da verdade material;*
5. *Na maioria dos grupos econômicos, determinadas despesas e serviços, até mesmo por razões de economia e funcionalidade, são contratados pela controlada para “execução” em todas as empresas do grupo, posteriormente as referidas são rateadas entre as pessoas jurídicas do grupo; A impugnante, além de ser controlada da empresa Fábrica de Papel e Papelão realiza a comercialização de parte dos seus produtos a sua controladora. Destarte, o pagamento do rateio de*

despesas nem sempre é comprovado com um simples extrato bancário, dependendo de razões, notas fiscais e transferências bancárias, porque na totalidade dos meses a PENHA PAPÉIS detinha valores muito superiores ao rateio para receber de sua controladora em razão das referidas vendas; portanto o efetivo pagamento do rateio de despesas teria ocorrido mediante o desconto dos valores que a Impugnante tinha para receber da empresa controladora; nesse sentido a impugnante colaciona a defesa planilhas e razões que demonstram os valores a receber da Fábrica de Papel e Papelão e à pagar para a mesma, mês a mês, bem como as respectivas transações financeiras (anexos 1 a 12);

6. A despeito de não contestada a dedutibilidade das despesas, defende que aquela está sob abrigo dos artigos 299 e 300 do RIR/99; cita jurisprudência administrativa e solução de Consulta 38/2011 da DISIT 9ª RF, que têm o mesmo entendimento.

7. Requer endereçamento das intimações ao advogado identificado.

Tramitado o feito, sobreveio a referida decisão de primeira instância que manteve o lançamento.

O sujeito passivo, então, interpôs o recurso voluntário. Alega vício de motivação (inovação) da decisão, *uma vez que fundou o decisum em matéria distinta da acusação fiscal que originou o lançamento.*

Nesse ponto, alega que: *no auto de infração, o questionamento da autoridade fiscal tinha como alvo a comprovação das despesas e desembolsos feitos pela Recorrente. No acórdão da DRJ/BH, ora recorrido, o foco dado pelo julgado foi totalmente distinto, já que se baseou nos requisitos que o instrumento firmado entre as empresas do mesmo grupo deveria ter observado.*

Reitera a nulidade do lançamento por *ausência de expressa indicação do tributo fiscalizado no MPF e Termo de Início de Fiscalização*, bem como pela *indevida inversão do ônus da prova.*

No mérito, aduz que:

A existência do referido rateio ocorria sob a égide de acordo corporativo prévio (fls. 407), no qual se previa tal sistemática (prazo indeterminado, empresas envolvidas, critério de reembolso, etc.), o qual não foi considerado pela DRJ/BH, demonstrado sua total arbitrariedade. Verifica-se que, a bem da verdade, o v. acórdão vergastado desconsiderou completamente o Acordo Corporativo efetuado, simplesmente por não entender a métrica e a discriminação dos critérios que seriam rateados entre as partes.

Interessante perceber que os reembolsos ocorriam periodicamente (mês a mês), em forma de encontro de contas entre as empresas Recorrente e Fábrica de Papel e Papelão N. S. da Penha S/A. Dessa forma, os valores devidos pela Recorrente ou

a Recorrente eram repassados, fechando-se as contas. Tais valores foram totalmente demonstrados nos autos através de planilhas, razões e comprovantes bancários.

[...]

Ainda, diante das inovações que foram trazidas somente por ocasião do julgamento pela DRJ/BH, há se destacar a necessidade de apresentação de novos documentos para comprovar a regularidade e efetividade das despesas suportadas pela **PENHA PAPEIS**, ora Recorrente, no caso em tela.

Ora, além dos comprovantes das despesas já colacionados, a Recorrente apresenta aqui também a comprovação de que os valores repassados à Fábrica de Papel e Papelão N. S. da Penha S/A, sua controladora, foram devidamente oferecidos à tributação, como se verifica na DIPJ do período (AC. 2009 – EX. 2010) em anexo (DOC. 01). Vejam-se os excertos abaixo (Fichas 6A e 7A, Linha 37, fls. 5 e 6) do referido documento:

[...]

A composição dos referidos valores à época levava em consideração algumas contas de seu balancete, como a 450100090, específica para recuperação de despesas que eram custeadas por outras empresas o grupo. Para demonstrar a referida composição, a Recorrente junta aqui o balancete resumo e o razão da referida conta (**DOC. 02**).

[...]

De duas uma: ou se admite a comprovação das despesas dedutíveis que foram suportadas pela Recorrente ou, por outro lado, se reconhece como indevido o pagamento de IRPJ e CSLL realizado pela Fábrica de Papel Penha S/A, que ofereceu integralmente à tributação os valores que recebeu da Penha Papéis.

Com a devida vênia, se (i) a contabilização dos pagamentos; (ii) a comprovação da compensação e dos extratos bancários com os pagamentos efetuados; (iii) o oferecimento à tributação dos valores recebidos da **PENHA PAPEIS pela PENHA S/A** não puderem comprovar o pagamento, não há mais o que ser perquirido pela Recorrente.

Além disso, interessante ressaltar que, ao contrário do que entendeu a DRJ/BH, os valores dos repasses e desembolsos seguiam um critério consistente, que se baseava na participação de cada empresa no faturamento do grupo (**DOC. 03**), veja-se:

Faturamento Grupo Penha 2009									
Mês	PENHA S/A	PENHA PAPEIS	PENHA AGRO	DANSPE	Total	Penha %	Papéis %	Agro %	Danspe %
jan/09	27.734.819,83	12.318.146,07	473.363,36	836.710,51	41.363.039,77	67,05	29,780562885	1,14	2,02
fev/09	25.341.913,64	10.984.144,79	299.613,12	393.729,22	36.919.400,77	61,03	26,555458330	0,72	0,95
mar/09	30.768.894,94	14.258.227,09	568.714,72	636.756,93	46.232.593,68	74,39	34,470936298	1,37	1,54
abr/09	29.609.704,75	13.407.623,31	373.075,52	511.193,32	43.901.596,90	71,58	32,414501895	0,90	1,24
mai/09	28.928.373,38	12.513.947,31	428.952,16	553.789,17	42.425.062,02	69,94	30,253935348	1,04	1,34
jun/09	30.033.057,02	12.811.459,85	302.117,28	567.349,36	43.713.983,51	72,61	30,973206808	0,73	1,37
jul/09	31.007.993,85	12.700.999,18	393.310,40	1.005.339,58	45.107.643,01	74,97	30,706155183	0,95	2,43
ago/09	32.819.457,60	13.193.149,39	467.781,28	592.532,25	47.072.920,52	79,34	31,895986038	1,13	1,43
set/09	32.958.747,85	13.112.130,15	524.766,40	624.981,20	47.220.625,60	79,68	31,700112523	1,27	1,51
out/09	37.669.065,91	13.457.235,69	841.204,72	794.918,00	52.762.424,32	91,07	32,534445642	2,03	1,92
nov/09	35.049.387,74	13.162.961,90	891.469,84	834.130,50	49.937.949,98	84,74	31,823004240	2,16	2,02
dez/09	30.993.992,44	13.995.621,16	916.329,68	712.003,26	46.617.946,54	74,93	33,836055662	2,22	1,72
Total	372.815.408,95	155.915.645,89	6.480.698,48	8.063.433,30	543.275.186,62				

Ainda, os critérios de rateios podem ser facilmente percebidos por meio da planilha de controle, anexa (**DOC. 04**) a qual demonstra exatamente quais foram as contas contábeis rateadas entre a Recorrente (**PENHA PAPEIS**) e sua sócia majoritária (**PENHA S/A**).

[...]

Ora! Por se tratar de Acordo Corporativo, não há qualquer exigência para que esses critérios estivessem previamente fixados, inclusive porque o percentual de faturamento era mensalmente variável, não podendo, assim, ser previamente fixado.

[...]

Mais adiante, formula pedido de conversão do julgamento em diligência, apresentando quesitos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos regimentais para sua admissibilidade. Dele conheço, portanto.

Da nulidade pela indicação da CSLL no MPF

Segundo o voto condutor da decisão ora recorrida:

O MPF foi instrumento instituído para fins de controlar administrativamente o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil– AFRFB e a duração dos trabalhos, bem como determinar o que deve ser feito. Externamente, o MPF tem por finalidade informar ao contribuinte os responsáveis pelo trabalho, seu alcance e duração. É uma garantia do contribuinte contra fraudes praticadas por terceiros.

O descumprimento das normas do MPF só pode gerar sanções administrativas, mas não de nulidade do auto de infração. Em se tratando de lançamento do crédito tributário, as normas que o regem são os arts. 142 a 150 do Código

Tributário Nacional – CTN e arts. 9 a 11 do Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal – PAF.

A nulidade é declarada em situações de descumprimento da legislação que rege a constituição do crédito tributário e o direito de defesa, mas não por descumprimento às normas administrativas para controle dos trabalhos executados. Pelo princípio da hierarquia das normas, um ato administrativo (Portaria) não poderia impor condições que a lei não tratou.

Ademais, no caso em tela, o fato de não constar expressamente no MPF-F a CSLL não significa que o auditor fiscal não poderia ter fiscalizado e lavrado o respectivo auto de infração, conforme se depreende do disposto na Portaria RFB nº 11.371, de 12/12/2007, em seu art. 8º:

“Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.”(grifei)

Ressalte-se que a atividade de lançamento é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, e a autuação da CSLL foi feita nos termos do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, que em seu art. 9º, § 1º, determina que:

Decreto nº 70.235/72 – art. 9º

§ 1º Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem na exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos atos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamento e autos de infração (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Assim, uma vez que a exigência de CSLL depende dos mesmos elementos de prova de que trata a exigência de IRPJ, desnecessária é a emissão de MPF específico para o auto de infração de CSLL, nos termos do art. 9º da Portaria nº 3007/2001 e do § 1º, do art. 9º, do Decreto nº 70.235/72, acima transcritos.

Não há reparos a propor, acrescentando aqui como razões de decidir o comando previsto na Súmula CARF nº Súmula CARF nº 171, publicada posteriormente ao acórdão recorrido, *in verbis*:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Afasta-se, portanto, a nulidade arguida.

Da nulidade pela inversão do ônus da prova

De acordo com o artigo 923 do RIR/99:

Art. 923. 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.

Como se nota, cabe ao contribuinte a comprovação dos fatos registrados na escrita contábil e na apuração do seu resultado, que devem estar lastreados em documentação hábil, inclusive no que diz respeito ao cumprimento dos requisitos de dedutibilidade de despesa.

Nenhum reparo, contudo, cabe à decisão de piso nesse particular.

Da glosa de despesas

A DRJ manteve a glosa com base na seguinte motivação:

[...]

Pois bem, o rateio de custos/despesas entre empresas integrantes de um grupo econômico, embora possa ser uma prática usual no mercado, não dispensa o contribuinte de provar, se intimado pela autoridade fiscal, que a despesa a título de rateio atende os requisitos exigidos pela legislação tributária, para fins de dedução na apuração do lucro real.

[...]

No caso em análise, verificando as informações e documentos constantes dos autos, inclusive os documentos trazidos com a impugnação, atesta-se que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar que o rateio fora calculado com base em critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; e que correspondesse ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços, que sequer são discriminados nas Notas e registros contábeis.

Observa-se pelo exame do Acordo Corporativo apresentado pelo contribuinte (fl. 407) que não há qualquer discriminação dos critérios e dos próprios serviços que seriam rateados entre as partes, contrariando os critérios de comprovação da origem e efetividade das despesas exigidos pela legislação e consolidados pela Solução de Divergência COSIT nº 23/2013.

Nota-se que tal acordo não traz qualquer critério objetivo de rateio das despesas administrativas, salvo quando dispõe sobre o valor fixo do uso do software corporativo, o que também não é objeto de comprovação documental, salvo o “aperto de mãos” entre as partes ligadas.

Em sua Impugnação o contribuinte alega juntar toda a documentação probatória, mês a mês, de referidas despesas com fins de cancelar a glosa fiscal. Contudo, o reclamante junta um amontoado de documentos e extratos de cada um dos meses de 2009, visando comprovar a ocorrência das despesas e o seu efetivo pagamento. A documentação juntada comprova uma larga movimentação financeira entre as empresas, sem, contudo, discriminar os serviços e produtos circulados, bem como a forma de rateio entre eles.

Vejamos, por amostragem, a documentação juntada dos meses de janeiro e julho de 2009, cômicos de que nos demais meses repete-se a mesma estrutura probatória:

Janeiro de 2009:

Folha	Data	Descrição	Valor	Debitada	Creditada
678		Capeamento Janeiro 2009			
679		Planilha débitos e créditos			
680	05/01/2009	Autorização transferencia ao Banco Alfa	R\$ 3.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
681	05/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 150.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
682	07/01/2009	Autorização transferencia ao Banco do Brasil	R\$ 5.286,24	Fábrica Papel	Penha Papéis
683	12/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 150.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
684	12/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 70.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
685	16/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 400.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
686	21/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 200.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
687	23/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 780.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
688	26/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 350.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
689	30/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 150.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
690	30/01/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 50.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
691/692	***	Extrato Banco do Brasil do dia 30/01/2009 (Fábrica)			
693/696	Janeiro	Razão auxiliar de Penha. Cliente Fabrica (F0003): debitado R\$ 7.292.276,12 creditado R\$ 2.450.462,43			
697	Janeiro	Razão auxiliar de Penha. Cliente Fabrica (F0004): debitado R\$ 2.560,00 creditado R\$950,00			
698	Janeiro	Razão auxiliar de Penha. Fornecedor F (F0003): debitado R\$ 116.117,13 creditado R\$ 71.311,46			
699	19/01/2009	Nota fiscal Prestação Serviços emitida por HEG Consultoria para Fabrica (F0003). Valor R\$ 3.000,00			
700	19/01/2009	Nota fiscal Prestação Serviços emitida por HEG Consultoria para Fabrica (F0003). Valor R\$ 25.000,00			
701	31/01/2009	Nota de débito reembolso de despesas emitido por Fábrica a Penha. Ref. HEG. Valor R\$ 28.000,00			
702	31/01/2009	Nota de débito reemb. despesas Fábrica a Penha. Ref.Despesas Adm/Vendas e Licença Software. Valor R\$ 232.272,00			
703	31/01/2009	Nota de débito reemb. despesas Fábrica a Depósito de Aparas. Ref.Despesas Adm e Licença Software. Valor R\$ 22.572,00.			
704	31/01/2009	Nota de débito reemb. despesas Fábrica a Penha Agroflorestal. Ref.Despesas Adm e Licença Software. Valor R\$ 12.358,00.			

Julho de 2009:

Folha	Data	Descrição	Valor	Debitada	Creditada
911		Capeamento Julho 2009			
912		Planilha débitos e créditos			
913	01/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 260.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
914	02/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 170.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
915	03/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 180.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
916	06/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 705.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
917	07/07/2009	Autorização transferencia ao Banco Alfa	R\$ 5.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
918	09/07/2009	Autorização transferencia ao Banco do Brasil	R\$ 201.038,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
919	10/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 690.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
920	10/07/2009	Comprovante de transferência Banco do Brasil	R\$ 65.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
921	13/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 160.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
922	14/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 530.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
923	15/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 350.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
924	15/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 30.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
925	20/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 635.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
926	21/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 50.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
927	21/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 200.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
928	24/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 1.390.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
929	27/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 1.445.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
930	29/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 170.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
931	30/07/2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 315.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
932	10.07.2009	Comprovante de transferência Itaú	R\$ 18.000,00	Fábrica Papel	Penha Papéis
933/934	***	Extrato Banco do Brasil do dia 31/07/2009 (Fábrica)			
935	31/07/2009	Nota de débito reemb. despesas Fábrica a Penha. Ref.Despesas Adm/Vendas e Licença Software. Valor R\$ 280.386,00			
936	31/07/2009	Nota de débito reemb. despesas Fábrica a Depósito de Aparas. Ref.Despesas Adm e Licença Software. Valor R\$28.183,00.			
937	31/07/2009	Nota de débito reemb. despesas Fábrica a Penha Agroflorestal. Ref.Despesas Adm e Licença Software. Valor R\$15.430,00			
938	20/07/2009	Nota fiscal Prestação Serviços emitida por HEG Consultoria para Fabrica (F0003). Valor R\$ 25.000,00			
939	31/07/2009	Nota de débito reembolso de despesas emitido por Fábrica a Penha. Ref. HEG. Valor R\$ 28.000,00			
940	20/07/2009	Nota fiscal Prestação Serviços emitida por HEG Consultoria para Fabrica (F0003). Valor R\$ 3.000,00			
941	31/07/2009	Nota de débito reembolso de despesas emitido por Fábrica a Penha. Ref. HEG. Valor R\$ 28.000,00			
942/949	Julho	Razão auxiliar de Penha. Cliente Fabrica (F0003): debitado R\$ 8.295.623,17 creditado R\$ 9.586.159,87			
950	Julho	Razão auxiliar de Penha. Cliente Fabrica (F0004): debitado R\$ 100 creditado R\$30.904,20			
951	Julho	Razão auxiliar de Penha. Fornecedor F (F0003): debitado R\$ 25.908,68 creditado R\$ 8026,63			

Nota-se que bastaria ao contribuinte comprovar a efetividade das Notas de débito apresentadas, discriminando as despesas efetivas a que se referem, permitindo

aferir a sua dedutibilidade, o suposto critério de rateio entre o grupo econômico, a existência do seu efetivo pagamento ou sua compensação com créditos discriminados e comprovados documentalmente e contabilmente. Ao revés, junta um emaranhado de Comprovantes de transferência e extratos que nada comprovam, e na sua maioria sequer têm relação com o que se busca comprovar.

Os próprios excertos do Razão auxiliar de Clientes, onde constam as Vendas e alguns lançamentos de encontro de contas, sem discriminação da sua natureza, frise-se, não trazem os lançamentos onde especificados os valores das Notas de débito apresentadas, muito embora apenas o registro contábil daquelas não seria suficiente para comprovação da sua natureza, efetiva prestação dos serviços e dedutibilidade.

Outro ponto a se destacar é que as Notas de débito reapresentadas referem-se a “Despesas administrativas/Vendas e Licença de Uso de software”, sem estarem acompanhadas de qualquer discriminação ou comprovação dos serviços administrativos, serviços de vendas ou Notas fiscais relativas a licença de uso de software. São notas produzidas por sua sócia majoritária (Fábrica de Papel) em benefício dela própria, sem qualquer conteúdo probatório substancial. Como visto, a documentação complementar juntada na impugnação em nada enriquece a instrução probatória da natureza e efetividade das despesas deduzidas a título de “Serviços Prestados por pessoa jurídica”.

Registre-se, por fim, que o exame da dedutibilidade das despesas, tendo em conta a sua normalidade, necessidade e usualidade para o seu exercício social, somente é exequível após a comprovação documental da sua natureza e do seu efetivo pagamento.

Destarte, descabida a alegação do reclamante de que não é cabível a qualquer tempo do procedimento fiscal a arguição da dedutibilidade das despesas, porquanto a comprovação preliminar da sua existência não logrou êxito, o que precede a valoração de sua dedutibilidade.

Verifica-se, assim, que a decisão *a quo* bem demonstrou que o alegado “encontro de contas” que teriam dado suporte à dedução de alegadas despesas compartilhadas não possui suporte documental, impedindo aferir a própria natureza de rateio do dispêndio, de modo que a glosa deve ser mantida por falta de comprovação.

Nesse sentido, aliás, já me manifestei, quando da relatoria do Acórdão nº **1201-003.691**, que

RATEIO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA MANTIDA.

A possibilidade de deduzir despesas objeto de rateio de gastos compartilhados tem como pressuposto a celebração de contrato prévio que identifique as empresas que fazem parte, bem como a estipulação de critério razoável e objetivo para a divisão dos gastos, critério este que deve ser comprovado

mediante documentação hábil que seja capaz de demonstrar o custo total e sua alocação individual para cada uma das empresas participantes. Ausentes esses requisitos, cabível a glosa das despesas correspondentes.

No recurso voluntário, a Recorrente sustenta a nulidade da decisão por inovação, alega que os valores teriam sido tributados “na outra ponta” e traz documentos complementares em prol do alegado direito de dedutibilidade.

Razão não lhe assiste.

Ao contrário do que quer fazer crer a contribuinte, a DRJ na verdade confirmou a premissa da fiscalização no sentido de que o sujeito passivo não cumpriu seu ônus de comprovar os pagamentos objeto das despesas alegadamente oriundas de “contrato de prestação de serviços”.

Não vislumbro, portanto, que os acréscimos fáticos feitos pela DRJ contra a plena caracterização de um rateio de custo compartilhado configurariam uma nulidade por alteração de critério jurídico, pois tais razões integram a própria dialética processual, relacionando-se com a necessidade de contrapor os fundamentos invocados na impugnação.

Ademais, cabe também esclarecer que a eventual tributação dos valores autuados pela “controladora” - o que não foi efetivamente comprovado e até se mostra incompatível com as cobranças via notas de débito - não tem o condão de afastar o ônus da contribuinte de comprovar a efetiva necessidade das despesas objeto de glosa.

Quanto aos documentos trazidos, cabe reiterar que, apesar de demonstrar existir uma ampla movimentação financeira entre as empresas, não há discriminação da efetiva natureza das operações, muito menos o critério que teria sido utilizado para o compartilhamento, o que definitivamente compromete a legitimidade do alegado rateio.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário à declaração de nulidade da decisão de 1ª instância. A maioria do Colegiado, vislumbrando na acusação fiscal conteúdo distinto daquele exposto pelo I. Relator, compreendeu que deixaram de ser apreciadas provas de aspectos que poderiam ser suficientes para afastar a glosa promovida.

A Contribuinte discorda dos apontamentos da decisão de 1ª instância acerca da necessidade de demonstração de que as despesas rateadas foram *calculadas com base em critérios razoáveis e objetivos previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes*, porque no auto de infração o *questionamento da autoridade fiscal tinha como alvo a comprovação das despesas e desembolsos feitos pela Recorrente*.

A motivação para a glosa está assim exposta no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 17):

Em relação às despesas referentes a “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR PESSOA JURÍDICA (item 04 da Ficha 05A da DIPJ)”, a empresa comprovou parte das despesas através da apresentação de notas fiscais de serviços. Contudo, apresentou também “Notas de Débitos” mensais no valor total de R\$ 3.314.102,00, referentes a “Vendas e Licenças de Uso de Software”, emitidas pela empresa “Fábrica de Papel e Papelão N.S. da Penha S/A”(CNPJ nº 49.912.199/0003-85), sócia da empresa. Intimada a comprovar a efetiva ocorrência de tais valores, bem como o contrato de serviços, a empresa apresentou esclarecimentos que não fizeram prova do efetivo desembolso financeiro. Desta maneira, tais despesas, detalhadas na tabela abaixo foram glosadas.

Por sua vez, a intimação referida demandou (e-fl. 402):

1)Apresentar recibos de pagamentos ou transferências bancárias que façam prova do EFETIVO desembolso financeiro, comprovando, assim a realização das despesas referentes a "Vendas e Licença de Uso de Software", consoante "Notas de Débitos" mensais detalhadas abaixo:

JANEIRO: R\$ 232.272,00;

FEVEREIRO: R\$ 220.580,00;

MARÇO: R\$ 250.579,00;

ABRIL: R\$ 272.904,00;

MAIO: R\$ 257.928,00;

JUNHO: R\$ 252.844,00;

JULHO: R\$ 280.386,00;

AGOSTO: R\$ 292.201,00;

SETEMBRO: R\$ 289.933,00;

OUTUBRO: R\$ 299.719,00;

NOVEMBRO: R\$ 360.970,00;

DEZEMBRO: R\$ 303.786,00;

TOTAL: R\$ 3.314.102,00.

2) Cópia AUTENTICADA do Contrato de Serviço celebrado com a empresa "Fábrica de Papel e Papelão N.S. da Penha S/A" (CNPJ nº 49.912.199/0003-85), referente a "Vendas e Licença de Uso de Software".

E, na resposta à intimação, a Contribuinte apresentou o contrato requerido e, com respeito à prova do "efetivo desembolso financeiro" informou que *conforme Acordo Corporativo número 160109, firmado entre a Penha Papéis e a Fábrica de Papel, os valores devidos foram quitados através de fornecimento de mercadoria. Esses fornecimentos à medida que ocorriam foram quitados através de encontro de contas.*

Assim, frente ao contrato que lhe fora apresentado, a autoridade lançadora não deduziu qualquer objeção ao seu conteúdo. Seu questionamento, portanto, centrou-se apenas na *prova do efetivo desembolso financeiro*, que compreendeu inexistente diante do esclarecimento prestado acerca da mecânica de liquidações intragrupo.

Em tal contexto, não pode ser admitida a compreensão da autoridade julgadora de 1ª instância de que as Notas de Débito apresentadas não foram acatadas *como probatórias da ocorrência dos serviços e do efetivo pagamento das despesas, ocasionando sua glosa*. A glosa, como visto, foi promovida em razão, apenas, da falta de prova do desembolso financeiro para que a Contribuinte assumisse o encargo das despesas que oneraram seu resultado. Assim, a decisão de 1ª instância, quando anota que *o acordo não traz qualquer critério objetivo de rateio das despesas administrativas*, não se escora em fundamento suficiente que dispense a análise da documentação apresentada para provar o desembolso financeiro para liquidação das despesas glosadas.

Como se vê no voto condutor da decisão recorrida, tais provas foram referidas por amostragem de seu conteúdo relativamente aos meses de janeiro e de julho/2009, bem como por menção genérica de que a *mesma estrutura probatória* estaria presente nos demais períodos, para, ao final, demandar que:

Nota-se que bastaria ao contribuinte comprovar a efetividade das Notas de débito apresentadas, discriminando as despesas efetivas a que se referem, permitindo aferir a sua dedutibilidade, o suposto critério de rateio entre o grupo econômico, a existência do seu efetivo pagamento ou sua compensação com créditos discriminados e comprovados documentalmente e contabilmente. Ao revés, junta um emaranhado de Comprovantes de transferência e extratos que nada comprovam, e na sua maioria sequer têm relação com o que se busca comprovar.

Ou seja, no suposto de que a glosa também decorreria de aspectos acerca da natureza e efetividade da prestação dos serviços rateados, a autoridade julgadora de 1ª instância declarou procedente o lançamento sem se aprofundar nas provas correspondentes ao desembolso financeiro. Considerando que este foi o único fundamento para glosa destas

despesas, a omissão na apreciação de parte das provas trazidas em impugnação resulta em cerceamento ao direito de defesa e impõe, nos termos do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, que seja declarada a nulidade da decisão recorrida, para que outra seja proferida segundo as premissas acusatórias aqui afirmadas.

Estas as razões, portanto, para acolher a preliminar e declarar a NULIDADE da decisão de 1ª instância.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa