



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.725463/2013-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.704 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BOURBON OFFSHORE MARÍTIMA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DOCUMENTAÇÃO.

A comprovação do valor de aquisição de bens do ativo imobilizado deve ser feita não somente por meio de notas fiscais, admitindo-se como prova outros meios documentais, sob pena da glosa da despesa com depreciação correspondente às aquisições sem comprovação.

O contribuinte tem o dever de manter e exibir os livros e documentos indispensáveis à fiscalização.

AUSÊNCIA DE NOTAS FISCAIS. ADMISSIBILIDADE DE OUTRAS PROVAS EM TESE. NECESSIDADE DE DOCUMENTOS COM FORÇA PROBANTE PARA LASTREAR DEPRECIÇÃO. ART. 148 E ART. 113, § 2º DO CTN.

Embora seja possível que a comprovação do custo de aquisição não se restrinja exclusivamente a notas fiscais, a substituição por provas indiretas exige que estas possuam o mesmo grau de certeza e liquidez quanto ao valor histórico do bem. A existência física do bem e sua utilização na geração de receitas ser fato incontroversos não é suficiente, pois a depreciação é uma grandeza contábil que depende da exatidão do valor de entrada, e não apenas da existência do ativo. A ausência de notas fiscais, ainda que possível na realidade fática, impõe ao contribuinte um ônus probatório agravado, o qual não é satisfeito por documentos que indicam apenas valores segurados ou de mercado.

ARBITRAMENTO. Não cabe a aplicação do arbitramento para suprir a falta de prova de despesa cujo ônus de comprovação é exclusivo do contribuinte que busca a dedução.

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA

Além da previsão do artigo 299, do RIR/1999, de que as despesas sejam usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica, é imprescindível que sejam lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme disposto no artigo 923, do mesmo diploma regulamentar. Não logrando comprovar o contribuinte os registros de despesas efetuados em sua escrituração com referida documentação, irrepreensível a glosa perpetrada pelo Fisco

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e a ele negar provimento, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sandro de Vargas Serpa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral) e Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de os Autos de Infração para ajustar as bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente a custos não comprovados no montante de R\$ 12.375.393,12, referente ao ano calendário de 2009.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir multa decorrente da glosa integral das despesas de depreciação de embarcações deduzidas no ano-calendário de 2009, sob o argumento de ausência de comprovação do custo de aquisição dos bens.

O Termo de Constatação foi juntado às fls. 411/415 dos autos.

O Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência em 05/01/2012, intimou a contribuinte a apresentar a documentação nele relacionada. Em 09/02/2012, a contribuinte entregou parte dos elementos e informações requisitadas.

No ano calendário 2009, a contribuinte optou pela tributação de acordo com as regras do lucro real com apuração anual do imposto, conforme demonstra a DIPJ/2010.

Por meio de intimação lavrada em 10/02/2013, foi requisitado que a contribuinte suprisse a exigência para a autenticação da ECD e que apresentasse elementos relacionados no termo inicial e, até então, não atendidos, relacionados à dedução de despesas de depreciação. Neste tocante, foi expressamente requisitada a comprovação hábil e idônea do custo de aquisição dos ativos imobilizados com valores contábeis mais relevantes.

Em carta datada de 23/04/2012, a contribuinte apresentou planilha de memória de cálculo da despesa de depreciação apurada no ano-base de 2009, razão contábil, balancetes contábeis analíticos e contratos de financiamento pactuados e respectivos aditivos.

De acordo com a fiscalização ocorreu falta de comprovação dos custos de aquisição de ativos imobilizados registrados na contabilidade para fim de suporte da dedutibilidade de despesa de depreciação informada na DIPJ/2010.

Após duas novas intimações, a contribuinte apresentou os seguintes elementos:

- a) Cópia da apólice de seguro nº 519000274, referente ao ano de 2011;
- b) Cópia da apólice de seguro nº 03.33.0012876.000000, referente ao ano de 2012;
- c) Cópia da apólice de seguro referente ao ano de 2013;
- d) Cópia da Nota Fiscal nº 94 emitida por Fels Setal, referente à compra da embarcação Geonísio Barroso, no valor de R\$ 104.109.401,29;
- e) Cópias dos contratos celebrados com a Petrobras das embarcações Geonísio Barroso, Yvan Barreto e Haroldo Ramos;
- f) Cópia do contrato de financiamento para a construção com o BNDES das embarcações Geonísio Barroso, Yvan Barreto e Haroldo Ramos;
- g) Cópia da escritura do contrato de financiamento no Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos; e
- h) Cópia dos Registros das embarcações no Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos

A fiscalização fundamentou que de acordo com os artigos 305 e 309 do RIR/99, a utilização dos encargos de depreciação para fim de dedução da base de cálculo do imposto está condicionada à comprovação hábil e idônea do custo de aquisição do respectivo ativo imobilizado inscrito na escrituração contábil.

Entendeu a fiscalização que do conjunto de elementos trazidos pela contribuinte, apenas a nota fiscal mencionada no item (d) acima possibilita de forma inequívoca a comprovação do custo de aquisição da embarcação denominada "Geonísio Barroso".

Assim, a auditoria fiscal procedeu a glosa de dedução de encargos de depreciação informada na apuração da base de cálculo do imposto, conforme a seguir demonstrado:

1. Encargo de depreciação em DIPJ 2010 (linha 37 da ficha 04A)	:	17.503.484,64
2. Encargo de depreciação ref. à embarcação Geonísio Barroso conforme contabilidade do contribuinte (conta analítica nº 1.3.20.30.0034-4)	:	5.128.091,52
3. Glosa de Encargos de depreciação [linha (1) – linha (2)]	:	12.375.393,12

Em face das constatações acima aduzidas, a fiscalização intimou a contribuinte para que efetuasse as retificações necessárias em seu LALUR para ajuste da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A Recorrente apresentou cópia da Nota Fiscal nº 94, a qual se refere à compra (construção) da embarcação Geonísio Barroso, emitida pela Fels Setal, no valor de R\$ 102.042.289,16, reconhecendo que a considerar a data de emissão dos documentos, ocorrida há muitos anos, não logrou êxito em localizar as notas fiscais de aquisição das demais embarcações.

Em relação a esses casos (não localizados), a Recorrente apresentou, entretanto, outros documentos que demonstrariam os respectivos custos de aquisição, como Contrato de Financiamento com o BNDES, Registro Geral das embarcações perante o Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos do Estado do Rio de Janeiro, Contratos e Apólices de Seguro das Embarcações e contrato de afretamento firmado com a PETROBRAS.

No entanto, o Auditor Fiscal desconsiderou tais documentos auxiliares, sob o argumento de que apenas as notas fiscais possibilitariam a comprovação inequívoca do custo de aquisição das embarcações, acabando por glosar integralmente as despesas de depreciação dessas embarcações.

Alegou a Impugnação que todas as embarcações foram adquiridas há mais de cinco anos e que embora as embarcações ainda estejam em operação, a Impugnante não estava mais obrigada a manter as respectivas notas fiscais de aquisição, haja vista o que dispõe o art. 195, parágrafo único, do CTN, argumentando que uma vez que os valores de aquisição das embarcações contabilizados não foram questionados pelo Fisco dentro do prazo decadencial para homologação das informações que conformaram o lançamento fiscal originário, responsável pelos desdobramentos referentes aos encargos de depreciação, não haveria mais obrigação da Impugnante de manter a guarda das notas fiscais de aquisição, afirmando que as depreciações deduzidas no ano-calendário de 2009 nada mais são do que reflexos de apurações (lançamentos) já homologados pelo Fisco.

Sendo assim, ante a inexigibilidade de guarda das notas fiscais exigidas pelo Fisco, haja vista o que dispõe o art. 195, parágrafo único, do CTN, requereu o cancelamento do Auto de Infração ora impugnado, por ausência de fundamento jurídico.

Defendeu ainda a Impugnante que existe DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA A COMPROVAR O VALOR DAS EMBARCAÇÕES, devendo ser aplicado os Princípios da Verdade Material e da Legalidade, afirmando que foram disponibilizados ao Auditor Fiscal, no curso do procedimento fiscal, outros documentos relacionados às embarcações, que permitem verificar os respectivos custos de aquisição.

A título de exemplo, citou as embarcações Yvan Barreto e Haroldo Ramos, cujas aquisições foram custeadas por meio de financiamento contratado com o BNDES, objeto do Contrato de Financiamento Mediante Abertura de Crédito nº 02.2.952.4.1, firmado em 26.06.2003.

Por meio do referido contrato, afirma que obteve um empréstimo total de R\$ 258.352.193,32 "destinados à aquisição, pela BENEFICIÁRIA, de 3 (três) embarcações, a serem construídas pelo estaleiro BRASFELS S/A".

Esclareceu a Impugnante com relação ao valor total do financiamento:

- R\$ 87.673.600,00 (subcrédito "B") foi vinculado à aquisição de uma embarcação de apoio marítimo **AHTS 10.000 DMA**, identificada por **Casco B-102**, batizada como **Yvan Barreto**, e
- R\$ 78.183.014,21 (subcrédito "C") foi vinculado à aquisição de uma embarcação de apoio marítimo **AHTS 10.000 TO**, identificada por **Casco B-103**, batizada como **Haroldo Ramos**. A alteração das denominações pode ser verificada, também, nos aditivos aos contratos de afretamento firmados com a PETROBRAS (**Doc. 5**).

Aduziu que conforme contrato de financiamento com o BNDES, as próprias embarcações foram dadas como primeira hipoteca (Cláusula Nona), pelo preço de construção, quais sejam: Yvan Barreto = R\$ 102.108.432,00, e Haroldo Ramos = R\$ 90.898.736,00.

Destacou que o contrato com o BNDES também contemplava a aquisição da embarcação Geonísio Barroso, cuja nota fiscal (NF nº 94) foi apresentada à Fiscalização, afirmando que as informações referentes à aquisição das referidas embarcações e o valor do contrato de financiamento com o BNDES constam do Registro Geral perante o Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos do Estado do Rio de Janeiro.

Afirmou que de acordo com os referidos registros, a embarcação Yvan Barreto (Casco B-102), matrícula 1393 foi adquirida pelo valor de R\$ 73.366.616,00, valor esse pago mediante o financiamento obtido com o BNDES mencionado acima (Subcrédito "B" de R\$ 87.673.600,00), enquanto a embarcação Haroldo Ramos (Casco B-103), matrícula 1394, foi adquirida pelo valor de R\$ 65.309.433,00, valor esse pago mediante o financiamento obtido com o BNDES mencionado acima (Subcrédito "C" de R\$ 78.183.014,21).

Afirmou a Impugnante que o quadro abaixo resume as características das embarcações Yvan Barreto e Haroldo Ramos:

Embarcação	Yvan Barreto	Haroldo Ramos
Casco	B-102	B-103
Tipo	AHTS 10.000 DMA	AHTS 10.000 TO
Matrícula	1393	1394
Valor Contábil da Embarcação	R\$ 95.728.978,59	R\$ 76.235.252,97
Valor do Contrato de Construção	R\$ 73.366.616,00	R\$ 65.309.433,00
Financiamento	BNDES	BNDES
Valor do Financiamento	Subcrédito "B" R\$ 87.673.600,00	Subcrédito "C" R\$ 78.183.014,21
Valor da Embarcação para Hipoteca	R\$ 102.108.432,00	R\$ 90.898.736,00

Argumentou a Impugnante que a oscilação dos valores das embarcações entre os documentos se deve a juros aplicáveis, variação cambial, acréscimo de equipamentos e sistemas, ou atrasos e multas aplicadas, citando como exemplo a própria embarcação Geonísio Barroso (Casco B-101), cujo valor constante na nota fiscal, que foi apresentada à Fiscalização, é R\$ 102.042.289,16, enquanto o valor do contrato de construção era de R\$ 77.525.246,00, e o financiamento de R\$ 92.495.579,11, conforme do Registro Geral perante o Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos do Estado do Rio de Janeiro, concluindo que os documentos apresentados ao Fiscal e acostados aos autos respaldam suficientemente os valores de aquisição das embarcações adotados contábil e fiscalmente pela Impugnante, sendo hábeis e idôneos a amparar a dedução dos respectivos encargos de depreciação.

Fundamentou que a legislação tributária condiciona a dedutibilidade dos encargos de depreciação apenas à efetiva demonstração do custo de aquisição do ativo, sendo legítima a comprovação desse custo por quaisquer documentos hábeis e idôneos e que não seria condição *sine qua non* para dedutibilidade dos encargos de depreciação a conservação da respectiva nota fiscal.

Afirmou que o Auditor Fiscal se apoiou “*acomodamente*” na falta de apresentação das notas fiscais de aquisição, para glosar integralmente os encargos de depreciação, furtando-se ao seu **dever** de buscar exaustivamente verdade dos fatos.

Alegou ainda a Impugnante que não seria possível aplicar a GLOSA INTEGRAL DAS DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO e que seria necessário o ARBITRAMENTO, nos termos do artigo 148, DO CTN, vez que existiriam diversos outros elementos hábeis e idôneos que permitiriam verificar o custo de aquisição das embarcações.

Argumentou que o art. 148 do CTN determina que a autoridade lançadora arbitre o valor ou preço de bens quando o cálculo do tributo tenha por base ou tome em consideração o seu valor e a documentação do contribuinte seja omissa ou não mereça fé.

A DRJ julgou procedente em parte a Impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de os Autos de Infração para ajustar as bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente a CUSTOS NÃO COMPROVADOS no montante de R\$ 12.375.393,12, referente ao ano calendário de 2009.

O Auto de Infração glosou as despesas de depreciação de ativos, quais seja, embarcações deduzidas no ano calendário de 2009, determinando que a Recorrente procedesse aos ajustes nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Destacou a autoridade fiscalizadora que a Recorrente foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, dentre os quais a documentação necessária à comprovação do custo de aquisição de suas embarcações, para fins de verificação das despesas com encargos de depreciação.

A DRJ manteve parcialmente o lançamento, admitindo a depreciação apenas em relação a duas embarcações, sob o fundamento da ausência das notas fiscais mesmo diante de outros documentos idôneos constantes dos autos.

A Recorrente reconheceu que apresentou apenas cópia da Nota Fiscal nº 94, referente à compra (construção) da embarcação *Geonísio Barroso* e que não logrou êxito na localização das Notas Fiscais de aquisição das demais embarcações.

Argumenta a Recorrente que apresentou outros documentos que demonstravam os respectivos custos de aquisição, como Contrato de Financiamento com o BNDES, Registro Geral das embarcações perante o Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos do Estado do Rio de Janeiro, Contratos e Apólices de Seguro das Embarcações e contrato de afretamento firmado com a PETROBRAS.

No entanto, na opinião da Recorrente, o Auditor Fiscal desconsiderou os documentos auxiliares apresentados, sob o argumento de que apenas as Notas Fiscais possibilitariam a comprovação inequívoca do custo de aquisição das embarcações.

Em função de tal entendimento lavrou o Auto de Infração em referência, para glosar integralmente as despesas de depreciação de todas as embarcações (exceto *Geonísio Barroso*) deduzidas no ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 12.375.393,12, determinando que a

Recorrente procedesse aos ajustes necessários nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do referido período.

### **PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

Argumenta a Recorrente que todas as embarcações objeto da autuação foram adquiridas quando passados mais de cinco anos da lavratura do Auto de Infração. Sendo assim, uma vez que os valores de aquisição das embarcações contabilizados não foram questionados pelo Fisco dentro do prazo decadencial para homologação das informações que conformaram o lançamento fiscal originário, responsável pelos desdobramentos referentes aos encargos de depreciação, não haveria mais obrigação da Recorrente de manter a guarda das notas fiscais de aquisição.

Portanto, em seu entendimento, ante a inexigibilidade de guarda das Notas Fiscais exigidas pelo Fisco, haja vista o que dispõe o art. 195, parágrafo único, do CTN, pleiteou a reforma da decisão na parte em que considerou não haver qualquer exigência de observância a limite de prazo para exigência de documentos dos contribuintes.

Ocorre que referida regra de decadência de guarda de documento deve acompanhar a regra matriz de incidência tributária. Os documentos em referência deveriam ser apresentados para validar as despesas relacionadas ao fato gerador do Imposto de Renda, cujo prazo decadencial não havia expirado quando da autuação.

O legislador determinou que o contribuinte conservasse em ordem e disponíveis para a fiscalização os livros e os documentos contábeis e fiscais relativos a fatos com repercussão em lançamentos de exercícios futuros até que se operasse a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios, conforme transcrição abaixo:

*“Lei 9.430, de 1996.*

***Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.***

***RIR, de 1999***

*Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).“*

Logo, não é pertinente o argumento de decadência para apresentação de documentos vez que esses documentos são referentes a fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, e devem ser conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Afasto a preliminar.

### **MÉRITO**

A glosa das despesas de depreciação foi fundada na ausência das notas fiscais de aquisição de determinadas embarcações, em descon sideração ao lapso temporal decorrido desde sua aquisição e ao conjunto probatório apresentado pela Recorrente.

A Recorrente defende que tal exigência afronta o art. 195, parágrafo único, do CTN, que limita o dever de guarda documental ao prazo de prescrição dos créditos tributários, conforme redação abaixo transcrita:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos nêles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.*

Defende a Recorrente que seria incontroverso que as embarcações foram adquiridas há mais de cinco anos da lavratura do Auto de Infração, período em que os lançamentos fiscais originários já se encontravam tacitamente homologados pelo Fisco e que as despesas de depreciação apropriadas no ano-calendário de 2009, portanto, representariam mera continuidade de critérios e valores adotados em exercícios anteriores, não questionados dentro do prazo decadencial, o que afastaria qualquer pretensão de reabertura da discussão quanto ao custo histórico de aquisição dos bens.

Defende, por outro lado, que não obstante a inexigibilidade legal de manutenção das notas fiscais após o decurso do prazo previsto no art. 195 do CTN, a Recorrente NÃO se limitou a alegar a impossibilidade material de apresentação dos documentos fiscais originais, tendo apresentado, no curso do procedimento fiscal e da defesa administrativa, diversos outros documentos idôneos aptos a demonstrar os valores de aquisição das embarcações. Dentre eles, destacam-se os contratos de financiamento firmados com o BNDES, os registros gerais das embarcações perante o Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos do Estado do Rio de Janeiro, os contratos de afretamento celebrados com a Petrobras, bem como os contratos e apólices de seguro, nos quais constam expressamente os valores segurados de cada embarcação.

Esse conjunto probatório, analisado de forma sistemática, comprovaria não apenas a existência e a titularidade das embarcações, mas também forneceria elementos objetivos e consistentes acerca de seus valores econômicos, sendo, em seu entendimento, aptos a respaldar os registros contábeis e fiscais relativos à depreciação e que a descon sideração integral dessa documentação revelaria postura excessivamente formalista e incompatível com a lógica do sistema tributário, sobretudo diante da inexistência de previsão legal que imponha a exclusividade da nota fiscal como meio de prova, ainda mais considerando que muitas embarcações foram construídas nas décadas de 1980 e 1990.

A DRJ acolheu em parte os argumentos da Impugnação por reconhecer que somente o valor de aquisição das embarcações *Yvan Barreto* e *Haroldo Ramos* estariam

comprovados, tendo por base os contratos de construção, nos valores de R\$ 73.366.616,00 e R\$ 65.309.433,00, respectivamente.

Assim, a DRJ considerou dedutível apenas o valor dos encargos de depreciação calculados sobre o valor dos citados contratos de construção, no valor total de R\$ 6.933.802,45, mantendo parcialmente a glosa das despesas de depreciação, no valor total de R\$ 5.441.590,67 (cinco milhões, quatrocentos e quarenta e um mil, quinhentos e noventa reais, e sessenta e sete centavos), correspondente às demais embarcações.

Portanto, a DRJ concordou com a premissa da Recorrente no sentido de que não é apenas a nota fiscal o documento capaz de comprovar o custo de aquisição, vez que reconheceu que os outros documentos apresentados ao Fiscal e ora acostados aos autos respaldam suficientemente os valores de aquisição das embarcações, adotados contábil e fiscalmente pela Recorrente, sendo hábeis e idôneos a amparar a dedução dos respectivos encargos de depreciação.

Todavia, o entendimento da DRJ deve prevalecer pois, de fato, não existem documentos com força probante para o presente caso com relação às demais despesas.

Ora, compete ao contribuinte provar a veracidade dos dados que lança em sua escrita. Para isso, deve manter documentos que comprovem os atos e operações que contabiliza, conforme determinava, à época dos fatos o parágrafo único do art. 251 do RIR/99, abaixo transcrito:

*Dever de Escriturar*

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. **A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional**, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

Conforme acima transcrito, o parágrafo único do art. 251 do RIR/99 determinava que a escrituração dos contribuintes deve abranger todas as operações da empresa. Essa premissa incluiu as despesas do presente caso, não sendo possível aceitar o argumento no sentido de que já havia sido caracterizado decadência, vez que o foco, no presente caso, é a apuração do imposto, cuja despesa não foi abrangida pela decadência.

Por sua vez, o art. 264 também do RIR/99, regulamentava que era dever da pessoa jurídica conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, caso em que se enquadram as aquisições de bens.

*Conservação de Livros e Comprovantes*

*Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua*

*atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).*

[...]

*§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).*

Portanto, uma vez que o objeto de debate é a aceitação das despesas e uma vez que não há que se falar em prescrição ou decadência no presente caso, caberia à Recorrente conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, no caso, a apuração do Imposto de Renda.

E mais especificamente, a legislação sobre registro da propriedade marítima também não exige a apresentação de nota fiscal como único meio hábil e idôneo para comprovar o valor de aquisição de um bem escriturado contabilmente. Ou seja, teria a Recorrente condições de comprovar as despesas por meio de outros documentos, conforme dispõe a Lei nº 7.652, de 3 de fevereiro de 1988, abaixo transcrita, que trata do registro de propriedade marítima:

*Art. 4º A aquisição de uma embarcação pode ser feita através de sua construção ou de outro meio regular em direito permitido, mas a transmissão de sua propriedade só se consolida pelo registro no Tribunal Marítimo ou, para aquelas não sujeitas a esta exigência, pela inscrição na Capitania dos Portos ou órgão subordinado.*

(...)

*Art. 9º O pedido de registro da propriedade de embarcação, inicial ou por transferência, bem como o da averbação da promessa de compra e venda, será feito pelo adquirente, no prazo máximo de 15 (quinze) dias, contados da data:*

*I - do termo de entrega pelo estaleiro, quando se tratar de embarcação construída no Brasil;*

*II - da chegada ao porto onde deverá ser inscrita a embarcação, quando adquirida ou construída no estrangeiro; e*

*III - do ato translativo da propriedade ou, no caso de promessa de compra e venda, do direito e ação.*

*Parágrafo único. O requerimento deverá conter: (Redação dada pela Lei nº 9.774, de 1998)*

*a) certidão de registro civil de nascimento do adquirente ou prova equivalente; (Redação dada pela Lei nº 9.774, de 1998)*

*b) título de aquisição ou, em caso de construção, a respectiva licença e a prova de quitação do preço, sendo admitida a ressalva quanto ao pagamento da parcela de garantia; (Redação dada pela Lei nº 9.774, de 1998)*

*c) prova de quitação de ônus fiscais e de encargos sociais; (Redação dada pela Lei nº 9.774, de 1998)*

*d) certificado de arqueação; e (Redação dada pela Lei nº 9.774, de 1998)*

*e) desenhos, especificações e memorial descritivo. (Redação dada pela Lei nº 9.774, de 1998)*

*Segundo a Capitania dos Portos de Alagoas, a prova propriedade de embarcação necessária para inscrição e/ou registro da embarcação tem as seguintes modalidades:*

*A) POR COMPRA: 1) No País*

*I) Nota Fiscal ou instrumento público de compra e venda (escritura pública ou instrumento particular de compra e venda transcrito em cartório de registro de títulos e documentos);*

*II) Autorização de transferência de propriedade emitida pelo SISGEMB, com reconhecimento por autenticidade das firmas do comprador e vendedor.*

*III) Declaração do proprietário, registrada em cartório de títulos e documentos, onde esteja qualificado o declarante e perfeitamente caracterizada a embarcação e seu motor, caso este exista. Essa declaração não deve ser aceita para inscrição de moto aquática.*

*E) POR CONSTRUÇÃO:*

*Licença de Construção, Contrato de Construção e sua quitação de preço. Para embarcações dispensadas de possuir licença de construção ou que não possuam contrato de construção deverá ser exigida uma declaração do proprietário de que construiu a embarcação, na qual deverá constar a discriminação das características da embarcação (tipo, comprimento, cor, boca, marca, modelo, n.º do motor, n.º do chassi etc), ser subscrita por duas testemunhas com suas firmas reconhecidas em cartório e constar o local e o período da construção.*

A decisão da DRJ analisou a legislação acima e reconheceu que seria possível aceitar outros documentos além da nota fiscal, conforme trecho abaixo transcrito:

*Como se constata, de acordo com esses diversos instrumentos normativos, a comprovação da propriedade e o valor de aquisição não é somente mediante nota fiscal, sendo admitidos outros meios documentais.*

*O litígio, então, fica restrito à comprovação do valor de aquisição registrado na contabilidade da contribuinte das embarcações Yvan Barreto e Haroldo Ramos.*

*A contribuinte não apresentou as notas fiscais de aquisição dessas duas embarcações. Todavia, apresentou uma série de outros documentos que se referem às referidas embarcações.*

Concordamos com o entendimento da DRJ, a legislação do Imposto de Renda não estabelece ser apenas a nota fiscal o único documento hábil e idôneo a comprovar a propriedade e seu valor de aquisição.

Portanto, o presente caso não se trata de considerar como prova somente nota fiscal e sim de ser necessário a existência real de outros documentos com força probante para comprovar o custo de aquisição e a Recorrente não fez referida prova.

A DRJ fez uma análise minuciosa de referidos documentos, conforme transcrição abaixo que adoto como razão de decidir:

*Passa-se à análise da documentação apresentada pela Impugnante.*

*A Impugnante apresentou contratos e seus aditivos, referentes ao afretamento das embarcações firmado com a PETROBRAS, onde pode-se identificar as alterações de denominação das duas embarcações, sendo elas:*

*- Aditivo nº 01 ao Contrato nº 187.2.116.01-3, referente ao afretamento da embarcação Yvan barreto, onde consta a alteração do nome da embarcação de TBN-DELBA para YVAN BARRETO (fls. 565), sendo a embarcação do tipo AHTS 10000 DMA (fls. 573);*

*- Aditivo nº 01 ao Contrato nº 187.2.117.01-6, referente ao afretamento da embarcação Haroldo Ramos, onde consta a alteração do nome da embarcação de TBN-DELBA para HAROLDO RAMOS, sendo a embarcação do tipo AHTS 10000 TO (fls. 609).*

*A Impugnante também apresentou documentos de Registro Geral emitido pelo Ofício de Notas e Registro de Contratos Marítimos do Estado do Rio de Janeiro (fls. 653/665), referentes às embarcações Yvan Barreto e Haroldo Ramos, onde constam as seguintes informações:*

*- Matrícula 1393 - Embarcação YVAN BARRETO, apoio marítimo AHTS 10000 DMA, contrato de construção no valor de R\$ 73.366.616,00; contrato de financiamento no valor de R\$ 87.673.600,00 (fls. 653);*

*- Matrícula 1394 - Embarcação HAROLDO RAMOS, apoio marítimo AHTS 10000 TO, contrato de construção no valor de R\$ 65.309.433,00; contrato de financiamento no valor de R\$ 78.183.014,21 (fls. 655);*

*- Matrícula 1206 - Embarcação D'CECÍLIA, não consta valor de aquisição (fls. 657);*

*- Matrícula 1207 - Embarcação D'MANOELA, não consta valor de aquisição (fls. 659);*

*- Matrícula 1208 - Embarcação D'GEORGINA, não consta valor de aquisição (fls. 661);*

*- Matrícula 1209 - Embarcação D'ISABELLA, não consta valor de aquisição (fls. 663);*

*- Matrícula 1395 - Embarcação N. S. LORETO, não consta valor de aquisição (fls. 665);*

*Dessas informações, somente podem ser acolhidas como valor de aquisição os valores relativos aos contratos de construção, por comprovarem valores diretamente empregados nas embarcações. Diferentemente, são os contratos de financiamento que não comprovam a destinação dos recursos para as embarcações de forma integral.*

*Após análise dos dados transcritos acima, verifica-se que apenas se encontram comprovados os valores de aquisição, das seguintes embarcações:*

*- Embarcação YVAN BARRETO, contrato de construção no valor de R\$ 73.366.616,00;*

*- Embarcação HAROLDO RAMOS, contrato de construção no valor de R\$ 65.309.433,00*

*Deve-se considerar dedutível, portanto, o valor dos encargos de depreciação dessas duas embarcações no ano calendário de 2009, calculado com base nos valores dos contratos de construção supra especificados, sendo eles:*

(...)

*Face às constatações supra, o presente voto determina a glosa de dedução de encargos de depreciação informada na apuração da base de cálculo, conforme demonstrado abaixo:*

(...)

De fato, em face dos documentos apresentados, somente podem ser acolhidas como valor de aquisição os valores relativos aos contratos de construção, por comprovarem valores diretamente empregados nas embarcações. Por sua vez, os contratos de financiamento não comprovam a destinação dos recursos para as embarcações de forma integral.

A Recorrente argumenta ainda que se admitisse alguma insuficiência documental quanto à comprovação exata do custo de aquisição das embarcações, tal circunstância jamais autorizaria a glosa integral das despesas de depreciação, como procedeu a fiscalização porque a legislação tributária prevê solução diversa: o arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN.

Argumenta a Recorrente que no curso do procedimento fiscal, a Recorrente apresentou diversos documentos idôneos capazes de demonstrar os custos de aquisição dos bens, tais como contratos de financiamento, registros marítimos, contratos de afretamento com a Petrobras, bem como contratos e apólices de seguro que indicam os valores segurados das embarcações e que seria um conjunto probatório suficiente, ao menos, para subsidiar a estimativa do valor dos ativos, inviabilizando qualquer pretensão de desconsideração integral das despesas correlatas.

Defende ainda que a própria decisão administrativa reconheceu que a comprovação do custo de aquisição não se restringe às notas fiscais, mas, de forma contraditória, limitou-se a aplicar tal entendimento apenas a duas embarcações, deixando de analisar a documentação relativa às demais. Essa omissão violaria diretamente o art. 148 do CTN, que impõe à autoridade fiscal o dever de arbitrar o valor do bem sempre que os documentos apresentados sejam considerados omissos ou insuficientes, jamais ignorar a realidade econômica comprovada.

Argumenta ainda que é fato incontroverso nos autos que as embarcações existem, pertencem à Recorrente e foram efetivamente utilizadas na geração de receitas tributadas e que negar a dedutibilidade das despesas de depreciação nessas condições conduz, na prática, à tributação do imposto de renda sobre a receita bruta, e não sobre o efetivo acréscimo patrimonial, em afronta ao conceito de renda previsto no art. 43 do CTN.

Por derradeiro, defende que comprovada a existência dos bens, sua utilização e a geração de receitas a partir deles, impõe-se o afastamento da glosa integral das despesas de depreciação ou, ao menos, a adoção do arbitramento dos respectivos valores, nos termos do art. 148 do CTN, em estrita observância aos Princípios da Verdade Material e da Legalidade.

A Recorrente, portanto, argumenta que a própria da DRJ admitiu que a nota fiscal não é o único meio de prova.

Ocorre que, apesar de ser admitido a possibilidade de inexistência da nota fiscal em situações excepcionais tal abertura não desonera o contribuinte de comprovar o custo de aquisição exato.

Ora, apólices de seguro refletem o valor venal ou de reposição, e não necessariamente o preço pago na aquisição. Para fins de depreciação, é necessário o custo histórico, conforme as normas contábeis, não tendo os demais documentos a respectiva força probante, conforme fundamentado pela decisão da DRJ.

A Recorrente invoca o arbitramento como um dever da autoridade diante da insuficiência documental. Todavia, quando a omissão decorre da própria inércia do contribuinte em manter sua escrita fiscal hígida, o arbitramento não pode ser utilizado para premiar a falta de comprovação do custo.

Dessa forma, ainda que se admita a possibilidade de não possuir as notas fiscais, os documentos substitutos apresentados não são insuficientes para subsidiar o cálculo da depreciação, uma vez que não comprovam o desembolso original.

Conforme sempre bem fundamentou o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, *além da previsão do artigo 299, do RIR/1999, de que as despesas sejam usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica, é imprescindível que sejam lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme disposto no artigo 923, do mesmo diploma regulamentar. Não logrando comprovar o contribuinte os registros de despesas efetuados em sua escrituração com referida documentação, irrepreensível a glosa perpetrada pelo Fisco.* A decisão abaixo ilustra referida entendimento:

*Processo nº 10530.720043/201212*

*Recurso nº Voluntário*

*Acórdão nº 1402002.877 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*Sessão de 19 de fevereiro de 2018*

*Matéria IRPJ/CSLL*

*Recorrente SAVON INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA..*

*Recorrida FAZENDA NACIONAL*

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

*Ano calendário: 2007*

*TRANSAÇÕES. LEGALIDADE. LEGITIMIDADE*

*O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar aparente legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*

*AUTOORGANIZAÇÃO. MOTIVAÇÃO NEGOCIAL.*

*O princípio da liberdade de autoorganização, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de direito assegurado aos contribuintes.*

*DESPEAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA*

*Além da previsão do artigo 299, do RIR/1999, de que as despesas sejam usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica, é imprescindível que sejam lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme disposto no artigo 923, do mesmo diploma regulamentar. Não logrando comprovar o contribuinte os registros de despesas efetuados em sua escrituração com referida documentação, irrepreensível a glosa perpetrada pelo Fisco*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*(...)*

*Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso, i) por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência e à multa qualificada; e ii) por voto de qualidade em relação à responsabilidade solidária dos coobrigados e à multa isolada. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por cancelar essa penalidade e excluir os coobrigados do polo passivo da relação jurídico tributária, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

*(assinado digitalmente)*

*Leonardo de Andrade Couto Presidente*

*(assinado digitalmente)*

*Paulo Mateus Ciccone Relator*

Manter a glosa é, portanto, medida de estrita legalidade.

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar e a ele nego provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**