



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.728290/2012-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-007.017 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de junho de 2024  
**Recorrente** COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

LUCRO REAL. DESPESA PRÉ-OPERACIONAL. DIFERIMENTO.

As despesas pré-operacionais que irão contribuir para o resultado de receitas futuras devem ser reconhecidas nos períodos de obtenção destas receitas, logo, caberá o registro delas no ativo diferido ou em conta redutora do resultado financeiro positivo. Entretanto, aquelas não dedutíveis para o IRPJ devem ser adicionadas ao Lucro Real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Início, por bem descrever a situação dos autos, o relatório que constou na decisão recorrida, a qual foi objeto de recurso voluntário a este Colegiado, uma vez que a impugnação da contribuinte ao lançamento de IRPJ foi julgada procedente em parte, conforme Acórdão de nº 07-044.601 proferido pela 6ª Turma da DRJ/FLNS, em sessão de 16/08/2019.

**[início do relatório da decisão recorrida]****Relatório****Auto de Infração (f. 328/349)**

Trata o presente processo de Impugnação aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, lavrados contra empresa Companhia de Desenvolvimento e Modernização de Plantas Industriais (CDMPI), CNPJ 05.408.189/0001-70. As infrações apuradas referem-se à adição ao lucro real das despesas com alimentação e à aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas. Foram acrescidos multa de ofício (75%) e juros de mora, assim demonstrado:

Tributo	IRPJ (f. 328)	CSLL (f. 335)
Principal	R\$ 1.120.107,76	R\$ 403.238,79
Multa de Ofício	R\$ 840.080,82	R\$ 302.429,09
Juros de Mora	R\$ 366.723,28	R\$ 132.020,37
Multa Isolada:	R\$ 1.259.746,67	-

**Procedimento Fiscal (TVF f. 320/327)**

2. A autoridade fiscal apresenta no relatório ampla dissertação acerca das atividades da empresa, suas operações e contratos firmados. Restringe-se o relato à apresentação da informação de que se trata de empresa em fase pré-operacional, onde a escrituração contábil e apuração do IRPJ pelo Lucro Real seguiram orientação constante da Solução de Divergência Cosit n.º 45, de 21 de novembro de 2008.

3. Foi descrito no TVF que a empresa contratou o fornecimento de alimentação aos funcionários que trabalhavam nas obras de modernização das plantas industriais da Refinaria Henrique Lage (Revap). Este fornecimento de alimentação não encontrou respaldo na folha de pagamentos da empresa, uma vez que todos que trabalhavam na refinaria possuíam vínculo empregatício com outra empresa, a Ecovap (item 2.3 do TVF).

3.1. Constatou-se também que a fiscalizada não possuía em seus registros nenhum funcionário, pela ausência de registros contábeis de encargos trabalhistas. Apesar de reconhecer que o fornecimento de alimentação poderia ter ocorrido de fato, a autoridade tributária entendeu que houve infração ao disposto no artigo 369 do RIR 1999, adicionando as despesas contabilizadas e registradas no Lalur à apuração do Lucro Real do ano de 2008.

4. A segunda infração apurada na auditoria foi multa isolada por ausência de recolhimentos de estimativas de IRPJ e CSLL. Constatou-se que as estimativas devidas foram recolhidas em 30/10/2009, em atraso e sem acréscimo da multa de mora, tendo sido aplicado então o disposto no §3º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

5. A ciência do término da ação fiscal e dos autos de infração deu-se em **27/06/2012**.

**Impugnação (f. 532/541)**

6. A impugnação foi apresentada em 27/07/2012, conforme se verifica no documento de f. 359.

7. De forma objetiva, a empresa questionou pontualmente as duas infrações.

8. Ao discorrer sobre a primeira infração, ou seja, ausência de adição de despesas com alimentação, expõe seu entendimento nos seguintes termos: “(...) não foi apurado lucro líquido contábil no exercício de 2008, pois não foi verificada diferença positiva entre as receitas e despesas financeiras em relação às despesas pré-operacionais, em conformidade com a “Solução de Divergência Cosit n.º 45/2008”. Apresenta demonstrativo onde se verifica resultado financeiro negativo de R\$ 3.091.739,93.

8.1. Segue explicando que não há que se falar em ajuste do lucro líquido para fins de apuração de IRPJ e CSLL, uma vez que houve resultado negativo, constituindo um Ativo Diferido.

8.2. Entende que a despesa com alimentação não é suficiente a gerar lucro e, por consequência, tributação, cabendo ser revistos os lançamentos.

9. Quanto à multa isolada por ausência de recolhimento das estimativas, requer seu cancelamento por ter efetivado os recolhimentos com os acréscimos de juros de mora, beneficiando-se do instituto da denúncia espontânea.

10. Finaliza a impugnação requerendo a improcedência da ação fiscal e o cancelamento do crédito tributário.

**[término do relatório da decisão recorrida]**

### **DA DECISÃO RECORRIDA: VOTO**

Ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

**LUCRO REAL. DESPESA PRÉ-OPERACIONAL. DIFERIMENTO.**

As despesas que irão contribuir para o resultado de receitas futuras devem ser reconhecidas nos períodos de obtenção destas receitas, logo, caberá o registro delas no ativo diferido ou em conta redutora do resultado financeiro positivo. Entretanto, aquelas não dedutíveis para o IRPJ devem ser adicionadas ao Lucro Real.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. DENUNCIA ESPONTÂNEA.**

O recolhimento das estimativas em atraso e sem acréscimo de multa moratória não ensejam aplicação de multa isolada, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea.

**Voto**

11. Considerando que a ciência dos autos de infração se deu em 27/06/2012 e a impugnação foi recepcionada tempestivamente em 27/07/2012, conheço da impugnação de f. 532/541.

**Adição ao Lucro Líquido. Despesas de Alimentação.**

12. A infração centrou-se na falta de ajuste de adição referente às despesas com alimentação de funcionários sem vínculo empregatício com a empresa. As despesas de alimentação haviam sido contabilizadas, com reflexos no resultado contábil, em demonstrativos auxiliares. Estas despesas integraram os gastos pré-operacionais, diminuindo indevidamente o Lucro Real do ano-calendário 2008.

13. Por seu lado, a impugnante argumenta que, do confronto de receitas e despesas financeiras, gerou-se resultado negativo financeiro. Este saldo negativo somado aos gastos pré-operacionais resultaria na inexistência de lucro líquido contábil e, portanto, indevida a adição da despesa com alimentação no Lucro Real.

13.1. Não houve contestação acerca da natureza da despesa, ou seja, sua dedutibilidade em face de inexistência de vínculo empregatício entre a empresa e aqueles beneficiários da alimentação fornecida. Logo, a contestação se restringe aos aspectos contábeis e seus efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL.

14. Os argumentos apresentados na impugnação tentam conduzir ao entendimento de que havendo saldo negativo financeiro e despesas pré-operacionais, nada haveria a tributar, uma vez que tais valores seriam transferidos para conta de ativo diferido. Embasa sua argumentação na Solução de Divergência Cosit n.º 45, de 2008. Contudo, não é exatamente disso de que se trata o caso apresentado.

15. Regra geral para o diferimento é que ele só se aplica às despesas. Trata-se da consequência direta da observância ao regime de competência. Desta forma, as despesas que irão contribuir para o resultado de receitas futuras devem ser reconhecidas nos períodos da obtenção destas receitas. Para isso, aparta-se tais despesas do resultado líquido e se contabiliza no ativo diferido.

15.1. Este entendimento está ancorado nos artigos 179, da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e artigo 181, §1º, “b”, combinado com artigo 325, II, “a”, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99):

**Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

**V - no ativo diferido:** as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

RIR 1999Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, **pagos ou incorridos**, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.

Art. 325. Poderão ser amortizados:

(...)

II os custos, encargos ou **despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração**, tais como: a) as despesas de organização préoperacionais ou pré-industriais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "a");

(negritei)

16. As despesas com alimentação despendidas com funcionários **sem vínculo empregatício**, no valor total de R\$ 4.480.431,09, **para fins fiscais**, não são dedutíveis do imposto de renda. Esta dedução não é permitida no presente (regime de caixa – despesas administrativas ou despesas diversas da fase pré-operacional), tampouco no futuro (ativo diferido ou ativo imobilizado), devendo compor o Lucro Real mediante adição.

17. A empresa contabilizou tais despesas e adicionou-as ao **resultado negativo financeiro**. Este demonstrativo consta dos autos às f. 258 e foi elaborado pela própria empresa em atendimento ao Termo de Intimação n.º 04 (f. 245). Observe destaques:

Quadro I (f. 248):

## CDMPI

Apuração do excedente do resultado sobre o Diferido para fins de tributação (resultado financeiro - gastos pré-operacionais):

Resultado Financeiro, conforme balancetes 2008	Total
340420009 Variação cambial	(500.056.828,23)
340310001 Aplicações de Renda	10.137.691,08
340310005 Multa e Juros Rec	38.819,59
340310012 Receitas Financeiras	625.156,43
340410004 Var Mont Atv Imp Rec	19.724,05
340410103 Variação Camb Ativa Terceiros - Bancos	
- Total receitas financeiras, cfe balancete	10.821.391,15
- Total Resultado Financeiro, cfe balancete	(489.235.437,08)
Variação cambial não realizada ( - ) = Credora	493.100.262,69
Resultado Financeiro tributável (antes da VC realizada)	3.864.825,61
- Variação cambial realizada s/empréstimos	(6.956.565,54)
Resultado Financeiro tributável	(3.091.739,93)

Quadro 2 (f. 248):

Contas Contábeis	Acumulado
3405010002 Despesas de Auditoria	111.820,89
3405010003 Despesas de Contabilidade	365.990,71
3405010004 Despesas de Honorários Advocaticios	363.671,20
3405010005 Outros Serviços Profissionais - PJ	2.026,00
3405020006 Subordinated Fee	
3405020007 JBIC Fee	
3405020008 Commercial Fee	
3405040002 Despesas com Publicações e Anuncios	24.145,47
3405040003 Despesas Diversas	4.547,74
3405040004 Aluguel de imóveis	4.000,00
3405040012 Alimentação	4.480.431,09
3405040019 Taxas	131,62
3406000011 IR / Remessa ao Exterior	5.522.695,53
3406000013 PIS s/remessas ao Exterior	38.544,66
3406000014 COFINS s/remessas ao exterior	177.539,06
3406000016 Contribuição Sindical Patronal	202,20
3406000017 IOF	3.494.371,49
3406000018 CPMF	
3406000019 CIDE s/Remessa ao Exterior	201.900,62
3406000026 ISS s/ remessa ao Exterior	100.950,30
Total Grupo 3 transferido para o Diferido, cfe balancete	14.892.968,58

Quadro 3 (f.248)

Apuração da Base de cálculo:	Acumulado Dez/08
Base de cálculo (Resultado financeiro - Gastos pré):	(17.984.708,51)
- Adições a base de cálculo (*)	18.430.786,42
Lucro Real (Adições)	446.077,91

18. O valor de R\$ 17.984.708,51 (quadro 3) reduziu o Lucro Real ao valor de R\$ 446.077,91 (quadro 3). Ele foi formado pela soma do resultado negativo financeiro (R\$ 3.091.739,93 – quadro 1) e pelo total dos gastos pré-operacionais (R\$ 14.892.968,58 – quadro 2). As despesas de alimentação

(quadro 2) encontravam-se incluídas no total os gastos pré-operacionais que foram levados ao ativo diferido.

19. Esta forma de contabilização contaminou a apuração do Lucro Real, reduzindo-o indevidamente. O registro no Lalur (quadro 4) e a DIPJ (quadro 5), exercício 2009, confirmam o reflexo indevido na apuração do Lucro Real (f. 94/111), veja:

Quadro 4 (f. 107)

COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS - QDMPI			
LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL			
PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
Data	Histórico	Adições	Exclusões
31/12/2008	Excedente sobre o resultado do diferido Jana dez 08	446.077,91	

  

31.12.2008	Demonstração do Lucro Real em 31.12.2008		
	1. Resultado antes do IRPJ e CSLL Ajuste RTT (lei 11.638-07) Resultado após ajuste RTT		
	2. Mais Adições Excedente sobre o resultado do diferido Jana dez 08	446.077,91	
	3. Menos: Exclusões -		446.077,91
	4. Sub-total		446.077,91
	5. Menos: Compensações (prejuízo fiscal)		
	6. Lucro Real ou (Prejuízo) Fiscal		446.077,91

Reconhecemos a exatidão desta demonstração  
Rio de Janeiro, 04 de Abril de 2009

*[Assinatura]*  
Representante Legal  
MELISSA TAVACCI - DIRETOR PRESIDENTE

*[Assinatura]*  
Luis Carlos Patrio Novo  
Comador - CRC 1R3076380-8  
CPF:004.918.177-70

Quadro 5 (f.10)

RJ RIO DE JANEIRO I DRF		INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL		Fl. 10	
CNPJ 05.408.189/0001-70				DIPJ 2009 Pag. 7	
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral					
07543616812092011172948MF120			Ano-calendário 2008 ND 1603874 CNPJ 05.408.189/0001-70		
Discriminação			Valor		
70. LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO			446.077,91		
71. (-) Atividades em Geral					
72. (-) Atividade Rural					
73. LUCRO REAL APÓS COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO			446.077,91		
COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES					
74. (-) Atividades em Geral - Per. Apuração de 1991 a 2008			0,00		
75. (-) Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1986 a 1990			0,00		
76. (-) Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1991 a 2008			0,00		
77. (-) Indust. Tit. Prog. Export. - Benefic até 03/06/1993			0,00		
78. LUCRO REAL			446.077,91		
79. LUCRO REAL POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES			0,00		

Os dados desta declaração são cópia fiel do original.

Data e Hora de Entrega - 15/10/2009, 19h12min

20. Outro efeito desta forma de contabilização adotada pela contribuinte, nos revela o duplo efeito das despesas com alimentação: (i) na redução do Lucro Real no ano-calendário de 2008, na fase pré-operacional, e (ii) no diferimento da despesa para futuro, no momento da realização das receitas, na fase operacional.

20.1 Novamente, as despesas com alimentação realizadas com funcionários sem vínculo empregatício são indedutíveis, portanto não deveriam reduzir o Lucro Real em 2008, tampouco tem o efeito de reduzir o resultado operacional no futuro. E ainda que dedutível fosse, **seria apenas uma única vez**. Portanto trata-se de grave equívoco contábil.

21. A Solução de Divergência Cosit nº 45, de 2008, informa como contabilizar o resultado financeiro negativo ou saldo líquido negativo originado pelo excesso de despesas financeiras em relação às receitas financeiras. Este resultado financeiro negativo deve ser registrado no ativo diferido.

21.1. As orientações contidas na solução de divergência socorreria a impugnante caso estivessemos a falar de saldo líquido **positivo** combinado com despesas pré-operacionais **dedutíveis**. Não é este o caso, pois a impugnante apurou saldo líquido **negativo** e a despesa é **indedutível**.

22. Esclarece-se que o IRPJ e a CSLL aqui analisados permanecem hígidos, apesar da constatação de existência de saldo negativo de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, no ano-calendário 2008.

22.1. Isto porque houve pedido de compensação para saldo negativo de IRPJ do ano de 2008, no valor de R\$ 4.249.022,28, e ele se encontra acompanhado pelo processo administrativo fiscal nº 12448.913924/2013-21, com decisão administrativa de primeira instância proferida por meio do Acórdão nº 16-85.472, da 4ª Turma da DRJ/SPO.

22.2. Da mesma forma, houve pedido de compensação da base de cálculo negativa do ano de 2008, no valor de R\$ 1.124.137,76 (Ficha 17 da DIPJ – f. 21). A Dcomp foi integralmente homologada, como se verifica pelo extrato do sistema a seguir:

PER/DCOMP - Consulta - Parâmetros Básicos - v20181018

Básicos    Ficha/Item    RDC    Utiliz. do Crédito    PER/DCOMP Relacionados    Despachos Decisórios

Resultado da Seleção

Impr	PER/DCOMP	CNPJ/CPF	Valor total crédito	Vir. cred dt transmi	Vir. Ped restres-Dt transmi
<input type="checkbox"/>	19.09135.151208.1.3.03-0698	05.408.189/0001-	312.172,19	295,31	501,38
<input type="checkbox"/>	63.80812.170709.1.3.03-4422	05.408.189/0001-	716.712,82	12.808,54	20.623,03
<input type="checkbox"/>	40.52169.170709.1.8.03-6327	05.408.189/0001-			
<input type="checkbox"/>	99.77301.170709.1.3.03-1304	05.408.189/0001-	716.712,82	12.808,54	20.623,03
<input checked="" type="checkbox"/>	50.97822.161209.1.3.03-7403	05.408.189/0001-	1.124.137,76	1.124.137,76	1.233.968,02

Nome empresarial/Nome    CNPJ Matr    UA Mat /De    CNPJ/CEV    NIT Det    Cód Det    cred.

COMPANHIA DE DES. E MOD. DE PLANTAS INDUST    05.408.189/0001-    07.1.08.01    05.408.189/0001-    07.1.08.01

tipo declaração    Proc. ação ju.Dt    1ª DCOMP at.Nº    proc. atrib. PER/DCOMP    Nº processo adm. anterior    Nº processo judicial

ORIGINAL    NÃO    16/12/2009    12448.916745/2010-01

tipo documento    Tipo crédito    Período da Apuração    Perfil contribuinte

DECLARAÇÃO DE COMPEI.    SALDO NEGATIVO DE CSLI    EXERCÍCIO 2009    EMPRESA DE PEQUEN

Situação da Declaração    Motivo da situação da declaração    Imp. ret/can/CPF inf. trat. manus

HOMOLOGAÇÃO TOTAL    HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA    NÃO

Nº PER/DCOMP c/ informação do    PER/DCOMP retificado/can.    Nº processo habilitação    Imp. DCOMF

42    NÃO

CNPJ Sucessora    UA Sucessora    Grupo Tributo    Código da Receita    data de Arrecadação    Agrup. PGM    Histórico

NÃO    NÃO

Detalhe Pa

23. Desta forma, em razão do cômputo indevido das despesas com alimentação de funcionários sem vínculo empregatício na apuração do Lucro Real, é de se considerar integralmente procedente o lançamento do IRPJ e da CSLL, não se acolhendo a impugnação neste ponto.

**Multa Isolada. Falta de recolhimento. Denúncia espontânea.**

24. A autoridade tributária entendeu que o pagamento em atraso combinado com a ausência do acréscimo da multa moratória (20%) configuraria a falta de pagamento das estimativas, constituindo a multa isolada utilizando como base de cálculo todo o IRPJ calculado de acordo com os balancetes de suspensão.

25. A contribuinte informa que efetivou os recolhimentos com aplicação da denúncia espontânea, o que afastaria a infração relacionada à multa isolada.

26. Tem razão a contribuinte, pois ao tempo da lavratura do auto de infração já havia o reconhecimento administrativo da denúncia espontânea, com efeito vinculante, conforme Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011, publicado no DOU em 22/12/2011:

**ATO DECLARATÓRIO No - 4, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2011**

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2113/2011, desta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, declara que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional".

**JURISPRUDÊNCIA:** REsp 922.206, rel. min. Mauro Campbell Marques; REsp 1062139, rel. min. Benedito Gonçalves; REsp 922842, rel. min. Eliana Calmon; REsp 774058, rel. min. Teori Albino Zavascki e AGRESP 200700164263, rel. min. Humberto Martins.

**ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO**

27. As estimativas de IRPJ e CSLL encontram-se devidamente quitadas no sistema da RFB, conforme se verifica no anexo a este acórdão.

28. Logo, acolhe-se a impugnação do contribuinte neste ponto, cabendo o cancelamento da multa exigida isoladamente no valor de R\$ 1.259.746,67.

**Conclusão.**

29. Diante do exposto, julga-se parcialmente procedente a impugnação, nos seguintes termos:

*i. considerar improcedente o pedido de cancelamento dos autos de infração, mantendo-se o lançamento integral do IRPJ e da CSLL; e*

*ii. considerar procedente o pedido de cancelamento da multa exigida isoladamente, cabendo o cancelamento da exigência, no valor de R\$ 1.259.746,67.*

*Florianópolis/SC, 15 de agosto de 2019.*

*(assinado digitalmente)*

*Silvia Akiko Yanase*

*Auditora-Fiscal da RFB*

*Relatora*

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

As alegações trazidas no recurso que prestam-se ao debate serão detalhadas e comentadas no voto.

## **DA PETIÇÃO POSTERIOR**

**petição**

SR(A) DELEGADO DA RECEITA FEDERAL

PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS, sociedade de economia mista federal, inscrita no CNPJ sob o nº 33.000.167/0001-01, com sede na Av. República do Chile, nº 65, Centro, CEP 20.031-912, na cidade do Rio de Janeiro, RJ, sucessora da COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO E MODERNIZAÇÃO DE PLANTAS INDUSTRIAIS - CDMPI, já qualificada no processo administrativo acima, vem, à presença de V. Sa., REQUERER juntada do ato de incorporação da referida empresa, sucedendo-a processualmente.

Outrossim, requer juntada do instrumento de mandato em anexo, habilitando os patronos nele relacionados.

Pede deferimento.

Rio de Janeiro, 19 de abril de 2022

João Maria Pegado de Medeiros  
OAB/RJ 235815

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Ressalte-se que, de fato, conforme assinalado na decisão recorrida, o tema da vinculação ou não dos empregados que receberam as refeições com a Recorrente não foi ventilado na Impugnação, conforme trechos que lá constam:

Alega o Ilustre Auditor da Receita Federal no item 2.3, do Termo de Verificação Fiscal n. 11 (ANEXO V), que uma das despesas diminuiu a base tributável indevidamente, qual seja, as despesas integrantes da conta contábil “3405040004 – Alimentação”, sendo a conta contábil correta “3405040012 – Alimentação”, além dos registros transportados para esta conta contábil, a partir da conta contábil “3405040003 – Despesas Diversas”, ambas constantes no Balancete Contábil (ANEXO VII). Por conseguinte, sinalizou que o motivo da glosa da despesa em tela reside no fato de que os dispêndios foram realizados em relação a não empregados da empresa.

Na Impugnação, **item II.1 – Da Glosa da despesa com alimentação**, a contribuinte limitou-se a discorrer sobre aspectos contábeis de registro de despesas em fase pré-operacional, que seu procedimento esteve de acordo com Solução de Divergência COSIT nº 45/2008.

Já no Recurso Voluntário, a Recorrente discorre acerca do critério de dedutibilidade de despesas operacionais nos termos do art.299 do RIR/99, onde arremata que a ausência de vínculo empregatício direto não tem o condão de “desnaturar a natureza de tais despesas, tornando-as Indedutíveis.”

Nas palavras da Recorrente:

*25. No caso concreto, o pagamento das despesas com alimentação de pessoal, ainda que sejam funcionários de terceiros, constitui-se como medida absolutamente indispensável à manutenção da respectiva fonte produtiva da Recorrente, sem a qual não haveria atividade empresarial, e, portanto, encaixa-se perfeitamente no conceito de despesas operacionais dedutíveis de que trata o art. 299, do RIR/99.*

*26. Nesses termos, não há como se interpretar que o art. 369, do RIR/997 pretendeu criar qualquer espécie de vedação, como convenientemente entendeu a fiscalização, mas apenas afirmar que as despesas com alimentação de funcionários são dedutíveis, independentemente de qualquer juízo de subjetividade.*

[...]

*28. Parece que faltou sensibilidade ao fiscal autuante quando analisou o contrato de EPC da Recorrente, que deixou de observar, por exemplo, que o anexo 15 (doc. 01) do referido contrato prevê gastos com refeições dentre as despesas que seriam adiantadas pela Recorrente. Ademais, pareceu ignorar também que a Recorrente foi responsável direta pela contratação das despesas com alimentação objeto dos autos, em manifesta violação ao princípio da verdade material.*

Segundo o **TERMO Nº 11 – VERIFICAÇÃO FISCAL**, os comentários acerca do tema alimentação dos empregados de terceiros e não da Recorrente:

### 2.3. Falta de Ajuste de Adição Referente à Despesa com Alimentação

Segundo a metodologia estabelecida pela legislação, e de conforme a Solução de Divergência Cosit nº 45/2008, a fiscalizada apurou a base de cálculo do imposto/contribuição a partir do resultado positivo entre receitas e despesas financeiras, diminuindo desta base o valor apurado em cada período referente às despesas integrantes do ativo diferido. Contudo, uma das despesas que diminuiriam indevidamente a base tributável corresponde às registradas na conta 3405040004 – Alimentação, além dos registros transportados para esta, a partir da conta 3405040003 - Despesas Diversas. O motivo da glosa da despesa em tela reside no fato de que os dispêndios foram realizados em relação a não empregados da empresa, de acordo com as informações levantadas por esta Fiscalização no aplicativo GFIP WEB (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social). Esta circunstância alusiva à ausência de empregados foi objeto de expressa referência no item 4, do Termo nº 10 – Intimação Fiscal, de 06/06/2012, por meio do qual a fiscalizada foi instada a justificar a não adição das despesas incorridas nesta conta. A resposta ficou limitada à declaração de que tais despesas foram referentes a fornecimento de alimentação para funcionários que trabalhavam nas obras de modernização das plantas industriais da Refinaria Lage (Revap), sem qualquer comprovação quanto ao necessário vínculo trabalhista com a fiscalizada. Além disso, por força do item 5, da mesma intimação, a fiscalizada apresentou cópia das notas fiscais correspondentes. Além da ausência de informação quanto a existência de empregados na GFIP, a ficha 64 – Informações Previdenciárias, da DIPJ elaborada pela própria fiscalizada, indica que a quantidade de trabalhadores na empresa é zero, tanto no início, quanto no final do período de apuração. Convém realçar, ainda, que o desenvolvimento das operações na REVAP foi realizado com suporte no contrato tipo EPC (Engenharia, Aquisição Equipamento e Construção), celebrado pela fiscalizada (“proprietária”) com a “contratada”, a empresa *Toyo Engineering Corporation*, sediada no Japão (TEC), com interveniência da Petrobrás, cujo instrumento foi disponibilizado pela fiscalizada no curso da ação fiscal. A cláusula 4 determina as obrigações a serem cumpridas por parte da “contratada” (TEC), a quem cabe, por força da cláusula 4.1.1, o gerenciamento e mão-de-obra. As cláusulas 4.23 e 4.24 apontam que cabe à “contratada” a manutenção dos registros dos empregados, atualização nas carteiras profissionais (CTPS), cumprimento das obrigações trabalhistas e disponibilização, à fiscalizada e Petrobrás, do cumprimento das obrigações trabalhistas a ela (“contratada”) pertinentes. Já a cláusula 4.28 define claramente como responsabilidade da “contratada” o transporte e fornecimento de refeições aos empregados dela, “contratada”. A operacionalização das ações de modernização, por seu turno, ficaram a cargo da “contratada”, a empresa *Toyo Engineering Corporation*, consorciada com as empreiteiras nacionais Setal e OAS (Consórcio Ecovap), além de outros consórcios. Adicionalmente, diversos informes dão notícia de que o processo de recrutamento da mão-de-obra local foi conduzido pela Ecovap, e não pela fiscalizada.

A tudo isso some-se o fato de que não consta na contabilidade da fiscalizada nenhum encargo trabalhista ou social, como salários, FGTS, INSS, férias, etc, que venha caracterizar a existência de empregados, conforme indica seu balancete anual. Tudo isso leva-nos a concluir que o fornecimento, embora possa ter sido efetuado, ocorreu em relação a empregados de terceiros, mesmo porque o quadro funcional da fiscalizada é conjunto vazio (conforme as informações previdenciárias acima referidas), não obstante a existência de cláusulas contratuais referentes à da cessão de eventuais empregados da fiscalizada. O cerne da questão é que não ficou comprovado que os “funcionários” alimentados mantinham vínculo empregatício com a fiscalizada.

É cediço que a dedutibilidade no que tange à alimentação só pode ser admitida quando o fornecimento é feito em relação a todos os empregados, indistintamente, consoante o disposto no art. 369, do RIR/99, cabendo ajuste de adição no caso de inobservância quanto aos ditames legais. No caso vertente a adição deve ser integral (R\$ 4.480.431,09), relativamente às despesas que diminuiriam indevidamente a base tributável, tornando-se irrelevante a situação da fiscalizada quanto ao período pré-operacional por que passava, pois caráter da indedutibilidade ora caracterizada atinge a despesa, seja ela incorrida de pronto, seja diferida. Não obstante que a presente tributação se faça no montante global acima referenciado, é oportuno salientar que, além do aspecto quanto a efetivação do gasto em relação a não empregados, ficou constatado que as notas fiscais apresentadas pela fiscalizada, confrontadas com o razão contábil, não contemplam o total aproveitado como despesa (diferida), porquanto a soma dos documentos fiscais remonta o valor de R\$ 3.556.149,49, conforme retrata a tabela infra:

Do aludido Contrato e a respectiva cláusula 4.28, reproduz-se seu teor:

#### Contrato:

Companhia de Desenvolvimento e Modernização de Plantas Industriais S.A  
(CDMPI) - O “PROPRIETÁRIO –

E

Toyo Engineering Corporation - A CONTRATADA –

E como interveniente-anuente, a PETROBRÁS

**CONTRATO DE ENGENHARIA, SUPRIMENTO E CONSTRUÇÃO DA  
MODERNIZAÇÃO DA REFINARIA HENRIQUE LAGE CELEBRADO EM 23 DE MAIO  
DE 2006**

4. OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA



Valor da Autenticação R\$ 1,00  
somente com o selo de autenticidade

[...]

- 4.28. Arcar com, e pagar, todos os encargos e despesas relacionados à hospedagem, alimentação, transporte (incluindo na Planta), assistência médica e de primeiros socorros, que forem devidos ao pessoal da **CONTRATADA**, Subcontratadas e/ou Cessionários.

[...]

- 4.28.2. Fornecer refeições aos empregados da **CONTRATADA** e de qualquer Subcontratada e/ou Cessionária cujas Subcontratadas e/ou Cessionárias foram autorizados, por escrito, pela **PETROBRAS**, vinculados à execução deste Contrato e que estejam trabalhando na Planta.

Em vista do exposto, mister que se considere, realmente, como despesas indedutíveis, a teor do disposto no inciso I do art.249 e art.369 do RIR/99, citados no Auto de Infração do lançamento de IRPJ.

**Conclusão**

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano