



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



**Processo nº** 15504.721723/2019-61  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-005.626 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de novembro de 2022  
**Recorrentes** PROSEGUR BRASIL S/A TRANSPORTADORA DE VALORES E  
SEGURANÇA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

**SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.**

Nos termos do § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Com efeito, a ausência de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que comprove a efetiva prestação de serviços não permite a dedução da despesa.

**ROYALTIES. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.**

Podem ser deduzidas, para fins de apuração do lucro real, as despesas com royalties pagas pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha indiretamente o controle de seu capital com direito a voto, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor, que é não exceder o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, além de serem despesa necessária, usual e normal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

**ROYALTIES. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.**

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, e Anexo I, os dispositivos que tratam da indedutibilidade dos royalties (arts. 52 e 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964) não se aplicam à CSLL.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Exercício: 2014, 2015, 2016

**IRRF. PAGAMENTO. SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS.**

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento por serviços não comprovados.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

**DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Não há falar-se em nulidade da decisão de primeira instância que analisa em detalhe a documentação apresentada e descreve de formar clara e precisa a motivação para manutenção do auto de infração.

Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*".

**MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.**

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício" alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

**MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE.**

É devida a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado no percentual determinado expressamente em lei.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em afastar as preliminares de nulidade levantadas; (ii) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Jeferson Teodorovicz, que afastava a multa isolada, e a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, que dava provimento integral ao recurso. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IR-Fonte), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, no montante total de R\$ 214.820.518,56, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

i) despesas não comprovadas: glosa de despesas de prestação de serviços pela Prosegur Espanha - itens 1.3 a 1.7 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) -, em razão da não comprovação mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores e, em parte, por haver violação ao princípio da competência;

ii) despesas indedutíveis: glosa de despesas relativas a pagamentos de royalties pelo uso de marca para a controladora na Espanha, Prosegur Companhia de Seguridad S.A. (itens 1.8 e 1.9 do TVF), em razão de serem indedutíveis, de acordo com o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, da Lei nº 4.506, de 1964;

iii) pagamento sem causa: em decorrência da não comprovação das despesas de prestação de serviço, apurou-se IR-Fonte sobre os pagamentos realizados para Prosegur Espanha, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (itens 1.3 a 1.7 do TVF);

iv) demais infrações: multa isolada de 50%, em razão do recolhimento a menor de estimativa nos meses de abril e junho de 2016; glosa de compensações de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL de 2015 compensados em 2016.

3. Em impugnação a recorrente explica que atua na prestação dos serviços de segurança em mais de 15 países ao redor do mundo, por meio de subsidiárias locais; visando otimizar recursos e padronizar procedimentos, inúmeras despesas que beneficiam essas subsidiárias são concentradas na Prosegur Companhia de Seguridad S/A, com sede em Madri, Espanha, que fornece apoio em atividades dos departamentos de finanças, fiscal, recursos humanos, tecnologia da informação, marketing, etc.; por isso firmou com a Prosegur Espanha Contrato de Prestação de Serviço de Apoio à Gestão e firmou Contrato de Licença de Marca de pagamento de royalties à sua controladora no exterior, pela cessão da marca.

4. Em seguida alega nulidade do auto de infração; argumenta e apresenta vários documentos contra a glosa de despesas; defende a dedutibilidade dos royalties; protesta contra a exigência de IRRF nos termos do art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1995; questiona a exigência de multas isoladas de 50% concomitantemente com a multa de ofício de 75%, invoca a Súmula Carf n.º 105, princípio da consunção em matéria apenatória; alega que a multa de ofício de 75% é desproporcional, questiona a aplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários; questiona a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL;

Cientificada em 04/04/2019, pág. 4.649, apresentou impugnação tempestiva em 03/05/2019, de págs. 4.655/4.748, por meio de seus representantes legais (págs. 4.749/4.778); e os documentos de págs. 4.776/28.968.

4. Explica que faz parte do Grupo Prosegur, que atua na prestação dos serviços de segurança em mais de 15 países ao redor do mundo, por meio de subsidiárias locais; visando otimizar recursos e padronizar procedimentos, inúmeras despesas que beneficiam essas subsidiárias são concentradas pela Prosegur Companhia de Seguridad S/A, que criou em Madri, Espanha, um *head office* que fornece apoio em atividades dos departamentos de finanças, fiscal, recursos humanos, tecnologia da informação, marketing, etc; por isso firmou com a Prosegur Companhia de Seguridad S/A (Prosegur Espanha) Contrato de Prestação de Serviço de Apoio à Gestão (doc. 03), que detalha claramente os serviços no Anexo I; e firmou Contrato de Licença de Marca (doc. 04) de pagamento de royalties à sua controladora no exterior, pela cessão da marca; ambos contratos são cobrados por meio de faturas que especificam os serviços e período e que a Impugnante juntou em resposta ao Termos de Intimação – TIF n.º 01, bem como juntou os contratos de câmbio, págs. 297/327, e os pagamentos de IRRF devido nessas operações, págs. 244 e 240/380/633; e em resposta ao TIF n.º 03, págs. 644/645, mídia digital, centenas de arquivos como Power Point e Excel e documentos e entende que documentou e demonstrou a usualidade, utilidade e necessidade das despesas.

5. Argui a nulidade dos autos de infração:

*(i) Falta de descrição clara e precisa da acusação: a D. Fiscalização realizou a glosa das despesas incorridas de forma legítima, sem, no entanto, avaliar quais as atividades que fundamentaram tal dispêndio ou compreender a documentação entregue pela Requerente durante a fiscalização, (o que afronta ao art. 142 do CTN e 50 da Lei n.º 9.784, de 1999 e cerceamento de defesa);(ii) Erro na capitulação legal: a D. Fiscalização indicou o artigo 61 da Lei 8.981/95 como base para a exigência de IRRF sobre os valores pagos pela Requerente para a Prosegur Espanha. Referido dispositivo legal, entretanto, possui requisitos específicos para permitir a incidência da alíquota de 35% do IRRF, os quais claramente não se aplicam ao presente caso. Dessa forma, houve um erro no*

*dispositivo legal indicado pela D. Fiscalização, no Auto de Infração ora impugnado, que deram causa ao lançamento do IRRF o que acarreta a nulidade da autuação fiscal; (iii) Desconsideração da documentação apresentada pela Requerente na fiscalização: a D. Fiscalização não analisou os documentos e informações apresentados pela Requerente durante a fiscalização, lavrando, portanto, a autuação fiscal com base em mera presunção (afrontando os princípios da legalidade, contraditório e ampla defesa e, em caso de dúvida, aplica-se o art. 112 do CTN)) quando deveria considerar os fatos do presente caso (a efetiva prestação de serviço), que restaram comprovados pela vasta documentação juntada aos presentes autos; (iv) Erro no quantum debeatur: a D. Fiscalização não compensou o valor do IRRF exigido no Auto de Infração com o valor desse imposto já retido pela Requerente quando da realização das remessas para a Prosegur Espanha, implicando em nulidade inconvaleável quanto à determinação da exigência.*

6. Argumenta sobre a dedutibilidade dos royalties:

*(i) Primeira Razão | Existência de legislação que permite a dedutibilidade das referidas despesas: o artigo 50 da Lei 8.383/91 criou uma exceção à regra geral de indedutibilidade de pagamentos de royalties pelo uso de marca feitos por empresas brasileiras para as suas controladoras, diretas ou indiretas (e a Prosegur Companhia de Seguridad S/A é controladora indireta da requerente, detendo indiretamente a maioria do capital votante), no exterior. Dessa forma, a partir da edição desse dispositivo legal, as referidas despesas passaram a ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSL, desde que (i) decorram de contrato posterior a 1991, averbado no INPI e registrado no BACEN; e (ii) o valor pago respeite o limite de 1% da receita líquida (aduz que apresentou o Certificado de Averbação n.º 702014000586/01, emitido pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (“INPI”), relativo a um contrato de licença de marca entre a Prosegur Companhia de Seguridad S/A e a Requerente. Referido Certificado de Averbação previa o pagamento de royalties no valor de 1% sobre o preço líquido de vendas da Requerente.); (ii) Segunda razão | A Requerente cumpriu com todos os requisitos legais para a dedução dos royalties pelo uso de marca pagos para a Prosegur Companhia de Seguridad S/A: (i) a referida despesa é necessária (despesa operacional necessária, usual e normal, conforme o art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964, pois a marca Prosegur é utilizada, por exemplo, nos carros fortes e uniformes para vincular a qualidade e reconhecimento mundial da marca, o que gera a receita) para a que a Requerente mantenha o uso da marca que produz rendimento; (ii) o Contrato de Licença de Marca é posterior a 31.12.1991; (iii) referido contrato encontra-se averbado no INPI (doc. 06) e registrado no BACEN (doc. 07) ) (e nos limites do art. 74 da Lei n.º 3.470, de 1962, e art. 12 da Lei n.º 4.131, de 1962; art. 71 da Lei n.º 4.506, de 1964 e finalmente art. 50 da Lei n.º 8.383, de 1991 (que criou a exceção), e art. 355 do RIR de 1999, que passou a permitir a dedutibilidade, desde que dentro de determinados limites e controles, sendo que a Portaria n.º 436, de 1958, reduziu a 1% da receita líquida com a venda de bens e produtos que geram a referida despesa); (iv) o Anexo II do Contrato de Licença de Marca e do seu Certificado de Averbação no INPI preveem o pagamento de royalties dentro do limite de 1% da receita líquida de venda da Requerente; e (v) o valores recebidos pela Prosegur Companhia de Seguridad S/A pela licença de uso de marca foram oferecidos à tributação pelo Imposto de Renda na Espanha.*

7. Sobre a glosa das despesas com serviços prestados pela Prosegur Companhia de Seguridad S/A:

*(i) Primeira Razão | Legitimidade das cobranças feitas pela Prosegur Espanha: os pagamentos feitos pela Requerente para a Prosegur Espanha pelos serviços prestados em seu benefícios são absolutamente legítimos, pois: (i) os contratos de compartilhamento de serviços são normais e reconhecidos pela Receita Federal do Brasil; (ii) os serviços são efetivamente prestados, conforme reconhecido pelas Autoridades Fiscais espanholas (vide documento emitido pela*

Delegación Central e Grandes Contribuyentes (doc. n.º 08)) ; (iii) *os custos incorridos são propriamente contabilizados pela companhia espanhola e estão de acordo com valores de mercado* (descreve que a Prosegur Espanha foi objeto de fiscalização na Espanha em 2005/2006, e adequou os procedimentos, passando a oferecer à tributação naquele país, as receitas correspondentes a essas despesas segundo as métricas do mercado, e refletem o ajuste exigido pela legislação de preço de transferência espanhola, cumprindo o parágrafo 2, da cláusula 9 do Modelo da OCDE da Convenção para evitar Dupla Tributação, dentro das quais foi firmado o Contrato de Prestação de Serviço e Apoio à Gestão, doc. 03); e (iv) *a não realização de cobrança dos serviços prestados implica em afronta as regras de preço de transferência da Espanha* (apresenta o doc. 79, Master file, que é estudo seu de preço de transferência a pedido do Fisco Espanhol, com tradução juramentada e cita exemplos para o ano 2016, pág. 4.713; e ainda o doc. 81); (ii) *Segunda razão | Normalidade e adequação dos pagamentos: os serviços contratados pela Requerente são necessários, habituais e guardam relação íntima com a fonte produtiva, além dos valores cobrados estarem de acordo com os padrões de mercado, conforme demonstrado na Impugnação por meio da descrição das atividades de todas as áreas da Prosegur Espanha que prestam serviço para a Requerente;* (iii) *Terceira razão | Comprovação das despesas por documentação hábil e idônea: o conjunto documental apresentado pela Requerente, tanto durante o período de fiscalização quanto na presente Impugnação, comprova vasta e detalhadamente:* (i) *a natureza dos serviços contratados;* (ii) *a composição do preço pago;* (iii) *o recolhimento de todos os tributos devidos nessa operação;* e (iv) *os valores contabilizados e deduzidos. Dessa forma, não há base para a glosa das despesas a eles relacionada. Se esse não era o entendimento da D. Fiscalização, ela deveria ter feito uso do artigo 26 do Tratado Brasil Espanha, o qual prevê a possibilidade de troca de informações entre as Autoridades Fiscais desses países;* (iv) *Quarta razão | Inexistência de planejamento tributário: o pagamento de serviços para a Prosegur Espanha não tem como intenção a dedução dos referidos valores do lucro real e da base de cálculo da CSL da Requerente. Se assim fosse, a Requerente podia ter optado por pagamento do JCP, por exemplo, sujeito à tributação reduzida e que tem o mesmo efeito fiscal. Isso demonstra que os pagamentos realizados pela Requerente estão de fato relacionados a efetiva prestação de serviço pela Prosegur Espanha em benefício da Requerente;* e v) *Quinta razão | Indedutibilidade das despesas gera dupla tributação: uma vez que as operações realizadas pela Prosegur Espanha foram consideradas como prestação de serviços pela legislação da Espanha, sendo, inclusive, objeto de arbitramento pelo Fisco que determinou o montante à ser ajustado para fins de tributação da renda naquele país* (o doc. 82, comprova que os valores recebidos pela Prosegur Espanha foram tributados pelo IR espanhol), *a desconsideração das despesas contabilizadas pela contratação do serviços tomados pela Requerente implicaria em verdadeira bitributação desses valores.*

8. Destaca ainda que, toda a tributação devida pela contratação dos serviços: 10% de IRRF; 10% de CIDE e 9,25% de alíquota conjunta de PIS/COFINS, foi recolhida pela Requerente (doc. 09) e demonstra que os pagamentos foram efetivamente remuneração pelos serviços prestados pela Prosegur Companhia de Seguridad S/A; e apresenta planilha, pág. 4.686, dos setores da Prosegur Companhia de Seguridad S/A que lhe prestaram serviços, e os detalha às págs. 4.686/4.712 e docs n.º 10 a 78 e informa que os correspondentes custos da Prosegur Companhia de Seguridad S/A compõem o preço da prestação dos serviços (cuja metodologia é atestada pelo doc. 12 - *Facturación Management Fees*), e no Contrato são chamados de “custos repercutidos”, e docs 86 a 88; apresenta também planilhas Excel, com respectivos documentos comprobatórios dos custos e destaca que a contabilidade apoiada por documentos faz prova a favor do contribuinte, art. 9º do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977; cita que a Cláusula IV – Honorários, do Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão, apresenta as margens de lucro aplicada a cada custo, pág. 4.714, que variam de 2,75% a 16,9% e destaca que a presunção de lucro no Brasil é de 32% (IN n.º 1.515, de 2014); aponta que

a cobrança é ao final do exercício após determinados os custos dos serviços e comprovada pelas faturas, doc. 83; explica que as diversas equipes da Impugnante e da Prosegur Companhia de Seguridad S/A possuem funções complementares (e não de duplicidade), conforme declarações no doc. 78 e são padronizadas dentro do grupo; apresenta estudo pela Price Waterhouse Coopers dos impactos tributários causados pelos preços pagos na contratação dos serviços da Prosegur Companhia de Seguridad S/A, sob a ótica das regras dos preços de transferência; que atendeu o TIF n.º 1 o qual especificou como documentação hábil e idônea (Parecer Normativo CST n.º 10, de 1976): notas fiscal, fatura (doc. 83), contrato de prestação de serviços; contrato de câmbio (doc. 84) comprovante de pagamento do IRRF na remessa ao exterior (doc. 09); a composição do preço dos serviços contratados, foi apresentada em resposta ao TIF no 03 (doc. 85), no qual apresentou quadros com a descrição de cada serviço e valor do total pago; justifica documentos em espanhol não traduzidos, elaborados pelos funcionários da Prosegur Companhia de Seguridad S/A, como demasiado onerosa, mas que providenciou a tradução dos principais, que explicam os serviços e só podem ser recusadas provas ilícitas impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

9. E requer, caso assim não entenda a DRJ, a conversão do julgamento em diligência para que, após análise da documentação sejam respondidos os quesitos: (i) os documentos apresentados são hábeis e idôneos para demonstrar a efetividade dos serviços prestados?; (ii) as despesas com os serviços prestados pela Prosegur Companhia de Seguridad S/A são necessárias, usuais e normais para a atividade desenvolvida da Autuada?; e (iii) há alguma irregularidade nos valores pagos pela Requerente como remuneração pelos serviços prestados pela Prosegur Companhia de Seguridad S/A?

10. Protesta contra a exigência de IRRF nos termos do art. 61, da Lei n.º 8.981, de 1995:

*(i) Primeira Razão - Inaplicabilidade do artigo 61 da Lei 8.981/95: os pagamentos questionados foram realizados a pessoa efetivamente identificada (Prosegur Espanha) e por causas conhecidas (prestação de serviços técnico); (ii) Segunda razão | A glosa das despesas não é condição para aplicar a alíquota de 35% do IRRF: ainda que se considere que não restou demonstrado, por meio de documentação hábil e idônea, a efetividade dos serviços prestados pela Prosegur Espanha, o que se admite apenas para fins de argumentação, não é possível a cumulação da cobrança do IRRF e a glosa das despesas com relação aos mesmos fatos; (iii) Terceira razão | Impossibilidade de cumulação da cobrança do IRRF e da multa de ofício: uma vez que a exigência do IRRF à alíquota de 35%, conforme disposto no artigo 61 da Lei 8.981/95, se tratando de uma sanção por ato ilícito (realização de pagamento para beneficiário não identificado ou sem causa definida), não se pode exigí-la cumulativamente com a multa de ofício, por se tratar de dupla penalização por um mesmo fato, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico brasileiro. (iv) Quarta razão | Existência de limitação da alíquota do IRRF pelo Tratado Brasil-Espanha: nos termos do Tratado Brasil-Espanha, a natureza dos pagamentos feitos pela Requerente para a Prosegur Espanha é de serviço técnico, conforme reconhecido pelo próprio Fisco espanhol. Dessa forma, não poderia a D. Fiscalização ignorar a natureza dos pagamentos e aplicar uma alíquota de IRRF que afronta o Decreto 76.975/76.*

*342. Nesse contexto, a Requerente realiza o pagamento do IRRF, à alíquota de 10%, sobre valores remetidos à Prosegur Espanha, na forma do artigo 12 do Decreto 76.975/76, se valendo do conceito de royalties previsto no artigo 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 4, de 17.3.2006 (“ADI 4/06”), o qual inclui serviços técnicos como os prestados pela sociedade espanhola. 345. A natureza dos pagamentos como remuneração por serviços técnicos prestados pela Prosegur Espanha foi reconhecida pelo próprio Fisco espanhol, que inclusive exigiu o pagamento de preço de acordo com métricas de mercado, em cumprimento às regras de preço de transferência (doc. n.º 8).*

*(...)*

*g) Ad argumentandum, a compensação com o IRRF recolhido*

355. *Se por qualquer razão, apenas para fins argumentativos, fosse admitida a manutenção, no todo ou em parte, da exigência fiscal relativa ao IRRF à alíquota de 35%, é evidente que qualquer valor cobrado deveria ser compensado com o IRRF recolhido pela Requerente quando do pagamento dos serviços (doc. n.º 09), sob pena de bitributação.*

11. Sobre a exigência de multas isoladas de 50% concomitantemente com a multa de ofício de 75%, invoca a Súmula CSRF n.º 105, princípio da Consunção em matéria apenatória e cita precedentes do STJ.

388. *A D. Fiscalização aplicou, nos meses de abril de junho de 2016, além da multa de ofício de 75%, a multa isolada de 50% sobre os mesmos fatos geradores que motivaram a lavratura do Auto de Infração ora impugnado. Vale destacar, entretanto, que a multa isolada aplica-se somente aos casos em que, ao fim do período-base, o contribuinte paga regularmente os valores de IRPJ e CSL, mas deixa de fazer as antecipações mensais. Nesse sentido, já está amplamente pacificado na jurisprudência que a multa isolada não pode ser exigida cumulativamente com a penalidade imposta de ofício, de modo que a multa isolada também deve ser integralmente cancelada.*

12. Reclama que a multa de ofício de 75% é desproporcional e deve ser reduzida a um valor justo e cita decisão da 2ª Turma do STF.

13. Sobre a taxa Selic, afirma que não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre as multas de ofício e isolada, que são penalidades e não tem natureza tributária.

14. Aponta que, haja vista os argumentos expostos, a apuração de indevidas compensações de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo negativa da CSLL, consequência das glosas fiscais, não está confirmada, resultando legítimos os saldos de prejuízos fiscais e BN Negativas de 2015, devendo serem recompostas as compensações.

15. Sobre o auto de infração exigindo CSLL sobre os mesmos fatos, aponta que à CSLL se aplicam as mesmas normas de apuração de pagamento do IRPJ, e também são válidos os argumentos de fato e de direito que apresentou, para declarar a improcedência da exigência.

5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, não acolheu a preliminar de nulidade, considerou dedutíveis as despesas com royalties, sob o fundamento de que foram cumpridos os requisitos previstos no art. 50 da Lei n.º 8.383, de 1991, e manteve as demais exigências de IRPJ, CSLL e IR-Fonte. Com efeito, julgou a impugnação procedente em parte, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**SELIC. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE**

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO APLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.

As importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, referidas na alínea b do parágrafo único do art. 52 e no item 2 da alínea e do parágrafo único do art. 71, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, somente são dedutíveis se devidamente comprovadas.

ROYALTIES. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.

Podem ser deduzidas, para fins de apuração do lucro real, as despesas com royalties pagas pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha indiretamente o controle de seu capital com direito a voto, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor, que é não exceder o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, além de serem despesa necessária, usual e normal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ROYALTIES. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.

A ineditabilidade do valor dos royalties, nos termos dos arts. 52 e 71, *caput*, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, não se aplica à apuração da CSLL.

SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.

A ineditabilidade das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, nos termos dos arts. 52 e 71, *caput*, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964; (2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, não se aplica à apuração da CSLL, desde que estas despesas estejam necessárias e devidamente comprovadas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Em função de a decisão recorrida exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior ao limite de alçada (R\$2.500.000,00), o Presidente da Turma recorreu de ofício, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017.

7. O contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 26/08/2019 e interpôs recurso voluntário em 24/09/2019, em que reitera os argumentos aviados em primeira instância e acrescenta outros, conforme elencado, em resumo, a seguir.

#### **Nulidade da decisão de primeira instância**

8. Alega a recorrente nulidade do acórdão recorrido em razão de: (i) desconsideração dos documentos anexados à impugnação; (ii) falta de descrição clara e precisa da motivação para manutenção do auto de infração; e (iii) inovação na fundamentação das glosas de despesas de serviço.

#### **Nulidade do auto de infração**

9. Defende a nulidade do auto de infração em razão de: i) falta de descrição clara e precisa da acusação; ii) erro na capitulação legal; e iii) erro material no cálculo da autuação em virtude da não compensação do IR-Fonte pago.

#### **Dedutibilidade das despesas decorrentes da contratação de serviços**

10. Destaca inicialmente que o auto de infração não discute a necessidade, usualidade e normalidade das referidas despesas, tampouco a adequação dos preços praticados entre as partes, mas somente *“uma questão de fato, ou seja, a capacidade de a Recorrente demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, que os valores por ela pagos e deduzidos estão vinculados a serviços que foram efetivamente prestados pela Prosegur Espanha em seu favor”*.

11. Pontua que faz parte do Grupo Prosegur, o qual atua na prestação de segurança nas mais variadas modalidades e em mais de quinze países, - tais como Brasil, México, Chile, Peru, Uruguai, - por meio de subsidiárias locais. Assim, com o objetivo de otimizar a utilização de recursos e padronizar os procedimentos, algumas atividades (departamento financeiro, fiscal, recursos humanos, tecnologia da informação, marketing, etc.) que beneficiam diversas subsidiárias são concentradas pela Prosegur Espanha.

12. *“Em um primeiro momento, todo custo incorrido nesse contexto era suportado integralmente pela Prosegur Espanha, com o objetivo de atingir a excelência pretendida na prestação de serviços”*. Relata, contudo, que fora autuada pelo Fisco espanhol (2012) em razão da dedução de despesas relativas às atividades de administração e direção de partes relacionadas localizadas no exterior, nos exercícios fiscais de 2005 e 2006, sem que houvesse o reconhecimento contábil de receitas pela realização de tais serviços.

13. Ante a autuação do Fisco espanhol e o fato de parte dos serviços desempenhados pela Prosegur Espanha beneficiar empresas localizadas em outros países, tornou-se necessário o faturamento dos serviços aos beneficiários, de acordo com métricas de mercado. Assim, com vistas a regularizar a prestação dos serviços, a recorrente e a Prosegur Espanha firmaram Contrato de Prestação de Serviço e Apoio à Gestão, o qual estabelece os serviços centralizados/prestados pela Prosegur Espanha em benefício da recorrente, os critérios de remuneração, dentre outras disposições.

14. Nesse sentido, conclui pela legitimidade das cobranças realizadas pela Prosegur

Espanha, conforme atestado por laudo elaborado pela KPMG, “*visto que: (i) os contratos de compartilhamento de serviços são absolutamente normais e reconhecidos pela Receita Federal do Brasil; (ii) os serviços são efetivamente prestados, conforme reconhecido pelas Autoridades Fiscais espanholas; (iii) os custos incorridos são propriamente contabilizados pela companhia espanhola e estão de acordo com valores de mercado; e (iv) a não realização de cobrança dos serviços prestados implica em prejuízo tributário injustificado para a empresa espanhola, em afronta as regras de preço de transferência da Espanha*”.

15. Após discorrer sobre os requisitos legais para dedução de despesas previstas no art. 47 da Lei 4.506, de 1964, ao amparo da doutrina do Prof. Ricardo Mariz, assenta que as exigências previstas na decisão recorrida para comprovação das despesas “*excedem àquelas impostas pela legislação para que uma despesa seja considerada dedutível*. Salienda ainda que o volume de notas fiscais que compõe o custo de cada centro de custo que prestou serviço em benefício da Recorrente, no período de 2014 a 2016, tornaria impossível a possibilidade de comprovação de todas as despesas incorridas Prosegur Espanha”.

16. Apresenta planilha com 26 setores da Prosegur Espanha que prestaram serviços à recorrente, quais sejam: Controle de Qualidade Corporativo, Faturamento Pitco Asia, Direção Corporativa de Negócio de Tecnologia, Direção Corporativa de Negócio de Alarmes, Direção Corporativa de Negócio de Vigilância, Marketing Corporativo Marketing Corporativo, Estratégia e Gestão de Desenvolvimento de Negócios, Direção Econômico-Financeira, Tesouraria Grupo, Riscos e Gestão de Seguros, Administração Corporativa, Contas Globais, Direção Corporativa do Negócio de CASH, Desenvolvimento Corporativo M&A, Jurídico Grupo, Organização e Responsabilidade Corporativa, Recursos Humanos Corporativo, Fiscal Corporativo, Compras Corporativas, Frota, Segurança Corporativa, Intervenção Corporativa, Serviços de Tecnologia da Informação, Imóveis Corporativos, Internacional, Convenção Prosegur.

17. Detalha as atividades desenvolvidas pelos setores elencados anteriormente, com vistas a demonstrar a natureza, extensão e efetividade dos serviços contratados junto ao chamado *head office* da Prosegur Espanha, além da sua necessidade para a realização de suas atividades e geração de renda.

18. Assenta que a precificação dos serviços é feita com base nos custos incorridos pela Prosegur Espanha acrescidos de margem de lucro estabelecida por meio de estudo que apurou a margem de lucro média para operações semelhantes na jurisdição da prestadora, conforme o documento *Facturación Management Fees (doc. n.º 12 da Impugnação)*.

19. Apresenta estudo de preço de transferência, com tradução juramentada, elaborado a pedido do Fisco Espanhol, *Master File (doc. n.º 79 da Impugnação)*.

20. Colaciona aos autos laudos da KPMG para comprovar a natureza e efetividade dos pagamentos realizados à Prosegur Espanha e demonstrar “*(i) que a metodologia de cálculo para alocação dos valores às diferentes subsidiárias do Grupo Prosegur efetivamente consideravam às suas respectivas atividades e estavam de acordo com práticas de mercado; e (ii) os valores pagos pelas subsidiárias nos diversos países para a Prosegur Espanha foram efetivamente contabilizados por essa companhia e submetido à tributação de acordo com a*

*legislação espanhola”.*

21. Alega que as despesas glosadas são perfeitamente dedutíveis para fins de apuração de seu lucro tributável e caso não seja esse o entendimento do Carf, pleiteia a conversão do julgamento em diligência para a melhor compreensão dos fatos e documentos e elenca os seguintes quesitos:

- (i) os documentos apresentados são hábeis e idôneos para demonstrar a efetividade dos serviços prestados?;
- (ii) as despesas com os serviços prestados pela Prosegur Espanha para a Recorrente são necessárias, usuais e normais para a atividade desenvolvida pela empresa brasileira; e
- (iii) existe alguma irregularidade nos valores pagos pela Recorrente como remuneração pelos serviços prestados pela Prosegur Espanha?

22. Reitera os elementos probatórios apresentados durante o procedimento fiscal e em impugnação (*docs. 03, 09, 83, 84, 85 da Impugnação*), os quais serão analisados em detalhe no voto.

23. Assenta que o conjunto de provas composto “(i) pelo contrato de prestação de serviços; (ii) pelas faturas; (iii) pelos contratos de câmbio; (iv) pelos arquivos com a composição dos custos dos serviços prestados; e (v) pelos esclarecimentos prestados pela Recorrente durante o período de fiscalização e Impugnação é mais do que suficiente para comprovar a natureza dos gastos e permitir a dedução das despesas”.

24. Aduz que “*provas materiais não podem ser elaboradas, constituídas e, na maioria das vezes não podem ser produzidas, elas simplesmente existem. [...] os documentos juntados em língua estrangeira decorrem de arquivos e registros de empregados da Prosegur Espanha que estiveram envolvidos com a prestação dos serviços. Esses documentos não podem ser produzidos, pois são a comprovação de fatos que ocorreram no passado. Por essa razão tais documentos foram anexados em sua língua original*”.

25. Registra, ao amparo da Lei 9.784, de 1999, que os atos de instrução processuais que exijam atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso, daí o motivo de ter providenciado a tradução juramentada para o português somente dos documentos principais que explicam de forma clara todos os serviços realizados. Nesse sentido, salienta a inviabilidade material e o custo excessivo de se traduzir todos os documentos juntados ao processo, o que envolve um volume muito grande de documentos (mais de 20.000 folhas).

26. Ressalta que a “*Fiscalização deveria, fazendo uso do artigo 26 do Tratado Brasil-Espanha, acionar as Autoridades Fiscais espanholas e requerer a documentação que entendesse ser hábil e idônea para a comprovação dos serviços prestados pela Prosegur Espanha para a Recorrente, no período de 2014 a 2016, e que supostamente não teria sido entregue pela empresa brasileira*”.

27. Colaciona aos autos demonstrativos/planilhas dos custos incorridos pela Prosegur Espanha na prestação dos serviços que lhe beneficiaram, no período de 2014 a 2016, e ressalva que tais documentos além de não serem necessários para comprovar a dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ e CSLL trata-se de inovação por parte da DRJ.

28. Por pertencer ao mesmo grupo econômico da prestadora dos serviços e tratar-se de movimentação internacional de capital aduz que a não dedução de tais despesas resultaria em bitributação, porquanto as operações realizadas pela Prosegur Espanha foram consideradas como prestação de serviços pela legislação espanhola; assim, tanto Brasil quanto Espanha exigiriam tributos sobre a renda gerada na prestação de serviços realizada pela Prosegur Espanha, o que violaria o parágrafo 2 da Cláusula 9 do Modelo da OCDE da Convenção para Evitar Dupla Tributação.

29. Por fim, apenas para fins de argumentação, destaca a possibilidade de instauração de procedimento amigável, nos termos do artigo 25 do Tratado Brasil-Espanha.

### **Impossibilidade de aplicação do IR-Fonte na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95**

30. Defende a recorrente que o caso dos autos não se enquadra na hipótese prevista no artigo 61 da Lei 8.981/95, uma vez que não há pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, porquanto a própria fiscalização identificou a quem foi efetuado o pagamento (Prosegur Espanha), como também a sua causa (serviços administrativos), conforme comprovado pelas faturas, contrato de prestação de serviço, contrato câmbio, lançamentos contábeis, dentre outros documentos apresentados pela Recorrente.

31. Aduz que a cobrança cumulativa de IR-Fonte com o IRPJ e a CSLL configura *bis in idem*, o que é vedado em matéria tributária.

32. De forma argumentativa, salienta que, ainda que as despesas não fossem suficientemente comprovadas para fins da sua dedução, não se poderia dizer que os pagamentos foram efetuados (i) à terceiro não identificado, ou (ii) em operação não comprovada ou sem causa. Afinal, os lançamentos baseados na glosa de despesas supostamente não comprovadas não implicam necessária e conseqüentemente em verificação de pagamento sem causa realizado a parte relacionada.

33. Relata efetuar pagamento de IR-Fonte, à alíquota de 10%, sobre valores remetidos à Prosegur Espanha, na forma do art. 12 do Decreto 76.975/76, valendo-se do conceito de royalties previsto no artigo 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 4, de 2006, o qual inclui serviços técnicos como os prestados pela sociedade espanhola.

34. Nesse sentido, defende que as receitas pagas à Prosegur Espanha não poderiam ter natureza diversa de remuneração pela prestação de serviços técnicos; daí a aplicação de IR-Fonte à alíquota de 35% seria ofensa ao Decreto 76.975/76, o qual limita a tributação desses valores no Brasil, quando pagos a empresas localizadas na Espanha, à alíquota de 10%.

35. Reclama que a exigência do IR-Fonte prevista no art. 61 da Lei 8.981, de 1995, é sanção por ato ilícito e não tributo; portanto, não se pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, por se tratar de dupla penalização por um mesmo fato, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

36. Apenas para fins argumentativos, caso seja mantida a exigência do IR-Fonte, postula a compensação com o IR-Fonte recolhido por ocasião do pagamento dos serviços (*doc. n.º 09 da Impugnação*), sob pena de bitributação.

**Inaplicabilidade da multa isolada, da multa de ofício e dos juros sobre as multas**

37. Requer o cancelamento da multa isolada de 50%, aplicada simultaneamente com a multa de ofício nos meses de abril e junho do ano-calendário de 2016, ao argumento de que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do princípio penal da consunção, segundo o qual, *“quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira”*.

38. Sustenta que a multa de 75% aplicada se configura desproporcional à suposta infração cometida, devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta.

39. Assinala que a atualização das multas não poderá ser feita com a incidência de juros pela taxa Selic, conforme julgados do Carf.

**Compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL**

40. Alega que demonstrou as razões para a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral do auto de infração; portanto, deve-se presumir a legitimidade dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL relativos ao ano-calendário de 2015, os quais foram compensados em 2016.

**Contribuição social sobre o lucro líquido**

41. Todos os argumentos de fato e de direito apresentados que justificam a legalidade do procedimento adotado pela recorrente também são válidos para efeitos de recolhimento da CSLL.

**Dedutibilidade das despesas com royalties**

42. Afirma que os valores pagos à Prosegur Espanha a título de royalties pelo uso de marca, no período de 2014 a 2016, são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 47 da Lei 4.506/64, artigo 50 da Lei 8.383/91 e artigos 352 e 353, parágrafo único, do RIR/99, conforme decidido pela decisão recorrida, em razão do cumprimento dos requisitos objetivos e subjetivos exigidos por lei.

43. Em relação aos requisitos subjetivos salienta que o pagamento de royalties como contraprestação pelo uso de uma marca “Prosegur”, mais do que uma necessidade normal e usual, é a própria condição imprescindível para a exploração da marca pela recorrente que tem como consequência a geração de receita tributável no Brasil.

44. No tocante aos requisitos objetivos, destaca que: (i) o Contrato de Licença de Marca foi firmado com a Prosegur Espanha em 15/9/2014 (*doc. n.º 04 da Impugnação*); (ii) o contrato encontra-se averbado no INPI, conforme Certificado de Averbação n.º 702014000586/01 (*doc. n.º 06 da Impugnação*); (iii) o contrato encontra-se registrado no Bacen, conforme Registro de Operação Financeira (*doc. n.º 07 da Impugnação*); e (iv) o contrato, assim com o seu Certificado de Averbação no INPI, prevê o pagamento de uma remuneração dentro do limite de 1% da sua receita líquida de venda.

45. Por fim, ante os fundamentos ora elencados requer:

- i) a declaração de nulidade da decisão recorrida, assim como do auto de infração;
- ii) integral acolhimento de suas razões de fato e de direito e conseqüente cancelamento da exigência tributária no que diz respeito à glosa das despesas com os serviços prestados pela Prosegur Espanha e ao IR-Fonte nos termos do artigo 61 da Lei 8.981/95;
- iii) não provimento do recurso de ofício e conseqüente manutenção da r. decisão recorrida que cancelou a exigência tributária no que diz respeito às despesas com royalties pelo uso de marca;
- iv) subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência; cancelamento da multa isolada de 50%; redução da multa de ofício de 75%; não aplicação da taxa Selic aos créditos tributários, principalmente sobre multas de ofício e isolada.

46. É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior - Relator, Relator.

47. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço. Também conheço do recurso de ofício em razão de tratar-se de exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

48. A autoridade fiscal glosou despesas de prestação de serviços realizados pela controladora no exterior, Prosegur Companhia de Seguridad S.A (Prosegur Espanha) (itens 1.3 a 1.7 do TVF), em razão da não comprovação mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores e, em parte, por haver violação ao princípio da competência. Em decorrência dessa infração apurou IR-Fonte sobre os pagamentos realizados, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

49. Glosou ainda despesas de royalties pelo uso de marca pagos à controladora Prosegur Espanha (itens 1.8 e 1.9 do TVF), em razão de serem indedutíveis, de acordo com o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, da Lei nº 4.506, de 1964. Essa infração é objeto de recurso de ofício.

50. As demais infrações, multa isolada de 50%, por recolhimento a menor de estimativa nos meses de abril e junho de 2016, e glosa de compensações de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL de 2015, compensados em 2016, são decorrentes.

51. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se a documentação apresentada é suficiente para comprovar as despesas de prestação de serviços pela Prosegur Espanha em favor da recorrente, a ocorrência ou não de pagamento sem causa, bem como a dedutibilidade das

despesas com royalties (recurso de ofício) e as infrações decorrentes.

52. Análise inicialmente as preliminares.

### **Nulidade da decisão de primeira instância**

53. Importante destacar, inicialmente, que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*".<sup>1</sup> Vejamos.

### **Desconsideração dos documentos anexados à Impugnação**

54. Alega a recorrente que a decisão recorrida não analisou a vasta documentação comprobatória colacionada aos autos, porquanto não apresentou as razões pelas quais tal documentação não cumpriu a função de comprovar, de forma hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços contratados. Dessa forma, entende que o acórdão recorrido "*utilizou de mera presunção quando deveria considerar os fatos do presente caso*", o que afronta os princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela Constituição Federal, bem como pelo artigo 59 do Decreto 70.235/72 e pelo artigo 2º da Lei 9.784/99.

55. Constam da decisão recorrida tópicos específicos (parágrafos 42 a 73) em que a autoridade julgadora analisa em detalhe a documentação apresentada. Veja-se (e-fls. 29722 e seg.):

42. Resta, então, avaliar a necessidade, usualidade, e normalidade dessas despesas, bem como se restaram comprovadas, o que o Fiscal Autuante julgou que não foram, conforme já se transcreveu.

#### *2.1.4 Documentação apresentada.*

43. Passa-se então a verificar se tal comprovação foi cumprida pela litigante, que apresentou durante a fiscalização, além do Contrato, faturas e contratos de câmbio referentes aos pagamentos, bem como na impugnação. [...]

56. Como se vê, não procede a alegação da recorrente.

### **Falta de descrição clara e precisa da motivação para manutenção do auto de infração**

57. Pontua a recorrente, com base nos arts. 15 e 489, IV, do CPC/2015, que uma decisão administrativa motivada é aquela em que a autoridade julgadora analisa todos os argumentos trazidos pelo contribuinte e fundamenta o seu acolhimento ou afastamento. Nesse sentido, requer o cancelamento do auto de infração, por violação ao dever de motivação dos atos administrativos, na medida em que grande parte dos seus argumentos sequer foi mencionada pela

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

decisão recorrida.

58. Em relação à alegação de a decisão recorrida não ter analisado todos os argumentos carreados aos autos pela recorrente, a jurisprudência deste Carf, na mesma linha do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

**2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.**

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

59. No mesmo sentido já se pronunciou este Carf:

**ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA**

Anos-calendário: 2002 e 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

60. No caso dos autos, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa. Portanto, sem razão a recorrente.

**Inovação na fundamentação da glosa das despesas de serviços**

61. Observa a recorrente que a glosa de despesas com serviços prestados pela Prosegur Espanha fundamentou-se na falta de comprovação dessas despesas. Em seguida, salienta que, a despeito de demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados pela Prosegur Espanha, a decisão recorrida, mediante alteração de critério jurídico do lançamento, inovou ao apontar que a recorrente não teria cumprido determinadas obrigações (registro do contrato no INPI e constituição da empresa brasileira há menos de cinco anos) necessárias para a dedução das despesas, conforme trecho a seguir:

36. Antes de mais nada, não foi cumprida a condição de que o Contrato de Prestação de Serviço de Apoio à Gestão seja averbado no INPI, para que as despesas com a título de assistência técnica, científica administrativa ou semelhante, fossem dedutíveis para o presente caso, em que foram pagos a empresa no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle do seu capital com direito a voto e tampouco o prazo de 5 (cinco) anos após implantação da empresa (que, segundo o CNPJ, foi constituída em 22/01/197). (fls. 29.718)

62. Sem razão a recorrente. Trata-se, na verdade, de argumento que objetiva induzir o colegiado a erro, o que deve ser evitado, vejamos.

63. De fato, o acórdão recorrido pontuou o não cumprimento de determinadas condições, tais como, ausência de registro do contrato de prestação de serviço no INPI e inobservância do prazo de cinco anos após a implantação da empresa. Entretanto, - esse é o ponto importante -, ressaltou que a *“causa da autuação foi que a Prosegur Brasil não logrou apresentar documentação, hábil e idônea”*, para comprovar a efetiva prestação de serviços (itens 37 e 38). Em seguida, após observar que deveria *“avaliar a necessidade, usualidade, e normalidade dessas despesas, bem como se restaram comprovadas”* (item 42), concluiu pela

manutenção da autuação por entender que a recorrente “*não apresentou os custos analiticamente, nem documentos comprobatórios dos custos*” (item 73). Veja-se (e-fls. 29720 e seg.):

37. O **Autuante glosou as despesas por considerar não comprovadas**, sem entrar no mérito quanto ao registro no INPI, condição criada pelo art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991, invocado pela Impugnante; nem o limite de 5 (cinco) anos da implantação; a autuação fiscal **não** mencionou nem se baseou o art. 354 do RIR de 1999, transcrito a seguir: [...]

38. **A causa da autuação foi que a Prosegur Brasil não logrou apresentar documentação, hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse comprovar a efetiva prestação de serviços relativa aos itens 1.3 a 1.7** listados neste Termo e constantes de sua contabilidade como despesa e também, não obteve êxito em provar a exatidão dos valores constantes das faturas apresentadas. Desta forma, as despesa em questão foram consideradas pagamentos sem causa, portanto indedutíveis na apuração do lucro real.

[...]

42. Resta, então, **avaliar a necessidade, usualidade, e normalidade dessas despesas, bem como se restaram comprovadas**, o que o Fiscal Autuante julgou que não foram, conforme já se transcreveu.

[...]

73. Resumindo, **quanto à composição dos Honorários de Serviços, não apresentou os custos analiticamente, nem documentos comprobatórios dos custos**, assim, avalia-se que, como consta do Contrato que a Sociedade (Prosegur Companhia de Seguridad S/A) manterá toda a documentação comprobatória dos custos e serviços e quando exigido, os fornecerá ao Cliente (Prosegur Brasil), bastaria à Autuada, para cada valor pago: [...] (Grifos nosso)

64. Portanto, não há falar-se em inovação na fundamentação da glosa das despesas de serviços.

65. Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância.

### **Nulidades do auto de infração**

#### **Falta de descrição clara e precisa da acusação**

66. Segundo a recorrente, a fiscalização limitou-se a alegar que “*a Prosegur Brasil não logrou apresentar documentação, hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse comprovar a efetiva prestação de serviços*”, sem, no entanto, debruçar-se sobre todo material comprobatório apresentado ou sobre o seu contexto operacional.

67. Nesse sentido, em razão de a atividade administrativa ser vinculada (art. 142, do CTN), registra ser imprescindível que o lançamento relacione especificamente e precisamente os fatos e fundamentos jurídicos imputados que justificam a exigência fiscal. Com efeito, postula a nulidade do auto de infração, ao argumento de que carece (i) de correta descrição dos elementos que ensejaram a autuação; e (ii) de adequação da infração cometida; o que cerceou, ou ao menos dificultou muito o seu direito de defesa, em violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa e, também, ao disposto no artigo 2º da Lei 9.784/99.

#### **Erro na capitulação legal e erro material no cálculo na autuação – não compensação do IR-**

**Fonte pago**

68. Defende a ainda que o artigo 61 da Lei 8.981/95, fundamento da exigência de IR-Fonte sobre valores pagos à Prosegur Espanha, possui requisitos específicos para a incidência da alíquota de 35%, os quais claramente não se aplicam ao presente caso. Dessa forma, por entender ter havido erro de capitulação legal para exigência do IR-Fonte requer a nulidade do auto de infração.

69. Por fim, defende a nulidade do auto de infração em razão de autoridade fiscal não ter compensado o IR-Fonte lançado com o valor desse imposto retido pela recorrente quando da realização das remessas para a Prosegur Espanha.

70. Quanto às alegações relativas ao IR-Fonte, trata-se de questões de mérito e com ele serão analisadas mais adiante.

71. Em relação à alegada falta de descrição clara e precisa da acusação, o que teria cerceado o seu direito de defesa, em violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, não assiste razão à recorrente.

72. Conforme dito acima, a declaração de nulidade, medida excepcional, somente tem lugar quando o processo não tenha aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte. No caso em análise, não procede a alegada falta de descrição clara e precisa da acusação. A propósito, veja-se a narrativa da própria recorrente acerca da autuação em seu recurso voluntário:

3. O presente Recurso Voluntário discute lançamento fiscal realizado de ofício por meio da lavratura de Auto de Infração, o qual exigia valores supostamente devidos a título de IRPJ, CSL e IRF, acrescidos de multa de ofício de 75%, multa isolada de 50% (aplicada aos meses de abril e junho de 2016) e juros de mora à taxa SELIC.

4. Os referidos lançamentos foram realizados em decorrência da glosa de despesas incorridas pela Recorrente, as quais foram deduzidas como despesas operacionais para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, nos anos-calendário de 2014 a 2016.

5. No Termo de Verificação Fiscal (“TVF” – *fls. 4.629/4.644*), a D. Fiscalização apresentou os fundamentos legais que supostamente justificariam a glosa das despesas incorridas pela Recorrente [...]

6. Considerando esse entendimento, a D. Fiscalização glosou despesas incorridas pela Recorrente e deduzidas como despesas operacionais para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, nos anos-calendário de 2014 a 2016, baseando-se em duas justificativas distintas:

i) Despesas supostamente indedutíveis: a D. Fiscalização considerou que a Recorrente deduziu do lucro real e da base de cálculo da CSL despesas relativas a pagamentos de royalties pelo uso de marca para a sua controladora no exterior, a Prosegur Companhia de Seguridad S.A. (“Prosegur Espanha” - itens 1.8 e 1.9 do TVF), que seriam indedutíveis, de acordo com o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, da Lei nº 4.506, de 30.11.1964 (“Lei 4.506/64”); e

ii) Despesas supostamente não comprovadas: a D. Fiscalização glosou algumas despesas incorridas pela Recorrente por considerar que, durante o procedimento de fiscalização objeto do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0600100-2018-00099-6 (“TDPF”), a empresa não logrou apresentar documentação, hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse comprovar a efetiva prestação de serviços

pela Prosegur Espanha (itens 1.3 a 1.7 do TVF). Além disso, para uma das despesas glosadas (item 1.7 do TVF), a D. Fiscalização ainda alegou que houve violação do princípio da competência, pelo fato de a Recorrente ter contabilizado, em 2016, despesas relativas aos anos calendários de 2005 e 2006.

7. Em razão da suposta falta de documentação comprobatória, parte dos pagamentos realizados pela Recorrente foram considerados pela D. Fiscalização como sem causa. Por esse motivo, além de exigir o IRPJ e a CSL decorrentes da glosa da dedução desses valores, a D. Fiscalização ainda lançou IRF à alíquota de 35% sobre os pagamentos realizados pela Recorrente para a Prosegur Espanha, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20.1.1995 (“Lei 8.981/95”).

8. Além dessas alegações que serviram de fundamento para o Auto de Infração, a D. Fiscalização ainda imputou contra a Recorrente: (i) multa de ofício de 75%; (ii) multa isolada de 50%, pelo suposto recolhimento a menor de estimativa nos meses de abril e junho de 2016; (iii) juros de mora a taxa SELIC, sobre o principal e as multas; e (iv) glosa das compensações de prejuízo fiscal e de base negativa de CSL contabilizados pela Recorrente em 2015 e supostamente compensados indevidamente em 2016.

73. Como se vê, a recorrente entendeu perfeitamente o teor da autuação, e cita inclusive trechos do Termo de Verificação. Reitero, o inconformismo com a autuação não é causa de nulidade do auto de infração.

74. Nestes termos, rejeito as preliminares de nulidade do auto de infração.

### **Mérito**

#### **Dedutibilidade das despesas de serviços prestados pela Prosegur Espanha à recorrente. Despesas relativas aos itens 1.3 a 1.7 do Termo de Verificação Fiscal (TVF)**

75. A autoridade fiscal glosou despesas de serviços prestados pela Prosegur Espanha em razão de a recorrente não apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse comprovar a efetiva prestação de serviços relativa aos itens 1.3 a 1.7 listados no Termo de Verificação Fiscal. Considerou ainda tais despesas como pagamentos sem causa; portanto, indedutíveis na apuração do lucro real (e-fls. 4629 e seg.).

76. Em relação à prestação de serviço referente ao item 1.7, a fiscalização utilizou como fundamento adicional o descumprimento do regime de competência, ao argumento de que a recorrente, tributada pelo lucro real nos períodos que especifica, deduziu em 2016 despesas que, caso comprovadas, deveriam compor os resultados de 2005 e 2006.

77. Verifica-se, pois, que a controvérsia cinge-se à análise de documentação probatória de despesas com prestação de serviços.

78. Sobre o tema, o art. 47 da Lei 4.506, de 1964, matriz legal do art. 299 do RIR/99, ao tratar do “*lucro operacional*” estabelece, que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora, as quais devem ser usuais e normais.

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

79. Como se vê, o legislador ordinário estabeleceu no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, dentre outros critérios, que a despesa dedutível deve ser necessária e usual.

80. Necessária é a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica. Nesse contexto, a transação ou a operação que gerou a despesa deve ser confrontada com a respectiva atividade para aferir sua necessidade. É dizer, deve estar direta, intrínseca ou intimamente ligada à atividade empresarial, ao ciclo produtivo da pessoa jurídica. Haja vista a infinidade de atividades passíveis de serem exercidas pelas pessoas jurídicas, optou o legislador por estabelecer conceitos abertos os quais devem ser analisados no caso concreto e no contexto da atividade desenvolvida.

81. A despesa também deve ser usual ou normal nos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, ainda que ocorra de forma excepcional ou esporádica no curso dos negócios.

82. No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Veja-se:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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. (Grifo nosso)

83. Note-se que não basta a simples apresentação de notas fiscais/faturas para que a despesa seja considerada dedutível. É necessário que haja documentos hábeis e idôneos que comprovem o teor, o aspecto material que ensejou a nota fiscal/fatura. É dizer, ainda que a despesa, em tese, seja necessária e usual, é imprescindível a sua comprovação para sua dedutibilidade.

84. A seguir as despesas glosadas referentes aos itens 1.3 a 1.7 (e-fls. 4636):

1.3				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
31/12/2014	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	36.101.324,89	DOC 2140282 PROSEGUR COMPANIA DE
31/12/2014	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	36.101.324,89	SEGURIDAD S.A HONORARIOS PESTACAO DE SERVICOS CORPORATIVOS DE 2014
1.4				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
28/12/2015	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	33.740.097,59	DOC 2150444 PROSEGUR COMPANIA DE
28/12/2015	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	33.740.097,59	SEGURIDAD S.A HONORARIOS PRESTACAO DE SERVICOS CORPORATIVOS SEGUNDO SEMESTRE 2015
1.5				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
01/04/2016	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	9.582.725,39	DOC 2160061 PROSEGUR COMPANIA DE
01/04/2016	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	9.582.725,39	SEGURIDAD S.A HONORARIOS EM RELACION CON LA PRESTACION DE SERVICOS CORPORATIVOS CORRESP
1.6				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
23/06/2016	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	9.982.163,81	DOC 2160215 PROSEGUR COMPANIA DE
23/06/2016	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	9.982.163,81	SEGURIDAD S.A Servicios de Apoyo a la Gestion 2 T 2016 - Servicios localizados en sede
1.7				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
24/06/2016	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	3.060.655,99	DOC 2160293 PROSEGUR COMPANIA DE
24/06/2016	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	3.060.655,99	SEGURIDAD S.A Importe correspondiente a los MF del ejercicio 2012. Servicios localizado
1.8				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
28/12/2015	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	36.221.023,57	DOC 2150430 PROSEGUR COMPANIA DE
28/12/2015	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	36.221.023,57	SEGURIDAD S.A IMPORTE CORRESPONDIENTE A LA CESION DE LA MARCA
1.9				
Data	Conta Contábil	D/C	Valor	Histórico
26/12/2016	B13.6294100.B50G0.G990.GG190 Serv.Repercutidos Centrais do Grupo	D	27.700.057,85	DOC 2160453. PROSEGUR COMPANIA DE
26/12/2016	B13.4020100.B50G0 Contas a Pagar Intercompanhias	C	23.545.049,16	DE SEGURIDAD S.A CESION DE MARCA 2016 - SERVICIOS LOCALIZADOS EN SEDE DEL
26/12/2016	B13.4751000.B50G0 IRRF Terceiros	C	4.155.008,69	DESTINATARIO EN

85. Intimado a comprovar as despesas relativas aos itens 1.3 a 1.7 (Termo de intimação 01) o contribuinte apresentou, inicialmente, faturas, contratos de câmbio e um Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão, firmado com a sua controladora na

Espanha, quadro demonstrativo com os valores das faturas, valor em Euro e Real e a respectiva vinculação, bem como valor contábil e comprovante de pagamento (e-fls. 231- 635).

86. A seguir as faturas apresentadas pela recorrente (e-fls. 28902-28911 - Doc. 83):

Fatura nº	Emitente	Data	Valor (EUR)	Descrição	e-fls. / TVF
M14P0000047	Prosegur - Lisboa/Portugal	30/06/2014	3.704,13	"deslocação de José Pais – Formação de MAS Nordeste Segurança Eletrónica";	28902
2150430	Prosegur - Madrid/Espanha	11/12/2015	8.419.577,77	Importe correspondiente a la cesión de la marca" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010"	28903 / 4631 (item 1.8)
2150444	Prosegur - Madrid/Espanha	11/12/2015	7.842.886,47	"Honorarios en relación con la prestación de servicios corporativos correspondientes al segundo semestre ejercicio 2015" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010";	28904 / 4630 (item 1.4)
2160061	Prosegur - Madrid/Espanha	31/03/2016	2.364.412,00	"Honorarios en relación con la prestación de servicios corporativos correspondientes al primer Trimestre-ejercicio 2016" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010"	28905 / 4631 (item 1.5)
2160215	Prosegur - Madrid/Espanha	20/06/2016	2.606.241,04	Servicios de Apoyo a la Gestión 2T 2016" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010";	28906 / 4631 (item 1.6)
2160293	Prosegur - Madrid/Espanha	24/06/2016	814.632,56	"importe correspondiente a los MF del ejercicio 2012" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010"	28907 / 4631 (item 1.7)
2160453	Prosegur - Madrid/Espanha	16/12/2016	7.878.735,38	"Cesión de Marca 2016" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010"	28908 / 4631 (item 1.9)
FT VP3014/003345	Prosegur - Lisboa/Portugal	31/08/2014	11.080,00	"Vigilância em 03/08/2014, Acompanhamento em Lisboa, Guarda Costas; vencimento: 30/09/2014"	28910
2140282	Prosegur - Madrid/Espanha	22/12/2014	11.103.317,00	"Honorarios en relación con la prestación de servicios corporativos correspondientes al ejercicio 2014" e "Servicios localizados en sede del destinatário en aplicación de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 2/2010"	28911 / 4630 (item 1.3)
Total			<b>41.044.586,35</b>		

87. Verifica-se que as faturas da Prosegur Companhia de Seguridad S/A (Prosegur Madrid/Espanha) totalizaram EUR 41.029.802,22; as da Prosegur em Portugal EUR 14.784,13, e a soma EUR 41.044.586,35. Verifica-se ainda que as faturas da Prosegur Companhia de Seguridad S/A não demonstram a composição e proporção de cada serviço nas faturas.

88. O Demonstrativo abaixo, apresentado pela recorrente (e-fls. 643), corrobora as informações acima (exceto em relação à fatura 2160061, em que a recorrente informou valor diverso).

Nº Fatura	CONTRATO CAMBIO	Valor EURO	IRRF EURO	LIQUIDO EURO	TAXA	Valor R\$	IRRF R\$	Valor R\$ Contábil	Cambio Fechado	COMPROVANTE DE PAGAMENTO
M14P30000047	146936175	3.704,13	370,41	3.333,72	3,346	12.394,02	1.859,10	11.113,13	29/03/2017	38239.03740.290317.1.3.03-3637
Y93014003345	146936175	11.080,00	1.108,00	9.972,00	3,346	37.073,68	5.561,05	33.558,00	29/03/2017	38239.03740.290317.1.3.03-3637
2140282	130373927	11.103.317,00	1.110.331,70	9.992.985,30	3,462	38.439.683,45	3.843.968,35	36.101.324,89	03/07/2015	RECOLHIMENTO DARF
2150444	137643920	7.842.886,47	784.288,65	7.058.597,82	3,703	29.040.640,02		33.740.097,59	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160061	137643920	1.887.580,17	188.758,02	1.698.822,15	3,703	6.989.331,85		9.582.725,39	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160215	137643920	2.606.241,04	260.624,10	2.345.616,94	3,703	9.650.389,32		9.962.153,81	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160293	137672875	814.632,56	81.463,16	733.169,30	3,703	3.016.421,44		3.060.655,99	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2150430	133808772	8.419.577,77	841.957,78	7.577.619,99	4,242	35.715.848,90	5.464.348,07	36.221.023,57	29/12/2015	27961.61420.291215.1.3.03-2951
2160453	142701295	7.878.735,38	787.873,54	7.090.861,84	3,367	26.523.762,66	3.999.955,17	27.700.057,85	03/02/2017	19768.37526.030217.1.3.03-8492

89. Tendo em vista que os documentos apresentados possuíam descrições genéricas sobre os serviços que teriam sido prestados, intimou-se novamente a recorrente (Termo de

intimação 03) a “*apresentar a documentação, hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que detalhe pormenorizadamente, quais foram exatamente os serviços prestados que lastrearam os lançamentos*” (e-fls. 644).

90. Em resposta, a recorrente apresentou mídia digital com pastas e subpastas com nomes de departamentos (tecnologia, alarmes, administração, tesouraria, compras, etc.) com centenas de documentos, tais como apresentações power point, planilhas excel e arquivos tipo pdf. e msg., relativos a cada um destes departamentos, bem como cópias de e-mails, passagens, vistos. Especificou ainda faturas relativas às respectivas despesas, conforme elencado a seguir.

**Item 1.3 - Valor R\$36.101.324,89** (competência: 31/12/2014)

Nº Fatura	CONTRATO CAMBIO	Valor EURO	IRRF EURO	LIQUIDO EURO	TAXA	Valor R\$	IRRF R\$	Valor R\$ Contábil	Cambio Fechado	COMPROVANTE DE PAGAMENTO
2140282	130373927	11.103.317,00	1.110.331,70	9.992.985,30	3,462	38.439.683,45	3.843.968,35	36.101.324,89	03/07/2015	RECOLHIMENTO DARF

91. Informa a recorrente que o montante “*decorre do pagamento da Fatura nº 2140282, no valor de € 11.103.317,00, por meio da qual a Prosegur Espanha, nos termos do “Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão”, cobrou da Manifestante o pagamento dos serviços que a Manifestante, em atenção à sua solicitação, detalha abaixo: [...]*”.

92. Alguns departamentos e a respectiva descrição dos serviços que compõem os EUR 11.103.317,00 (R\$36.101.324,89) (e-fls. 28939; Doc. 85):

4. **DCN Vigilancia; 296.607,85;** Serviços prestados pela área de vigilância, desenvolvidos pela equipe executiva, consistindo em assumir a responsabilidade pelo Negócio de Vigilância, bem como suas respectivas despesas.

5. **Marketing Corporativo; 356.339,53;** Serviços prestados pela área de Comunicação Corporativa e Marketing, consistindo na coordenação e execução das ações de comunicação e marketing do Grupo. Inclui despesas de marketing não vinculadas a contratos comerciais, eventos e ações de relações públicas com clientes, incentivos e convenções comerciais. No caso em que o serviço consiste em suporte para os eventos dos Negócios, os custos de gerenciamento e design das artes finais de sinalização estão incluídos, mas não o custo de impressão que será assumido pelo Negócio. Qualquer outro elemento de apoio específico para o evento será gerenciado e projetado (**brindes, roupas...**), mas **o custo de produção será suportado pelo Negócio.**

6. **Dirección Económico-Financiera; 141.936,90;** Serviços prestados pela área econômico-financeira, consistindo de: - Gestão Econômico-Financeira Global - Coordenação de áreas internas de apoio - Relacionamento com negócios - PGIs de gestão (investimentos) - Controle do processo de ciclo passivo. Assumir responsabilidade internacional sobre todas as atividades e suas despesas.

[...]

10. **Cuentas Globales; 208.924,46;** Serviços prestados pela área de Contas Globais, desenvolvidos pela Equipe Executiva, consistindo no desenvolvimento da estratégia comercial de contas globais cuja sede se encontra em países onde a Prosegur não tem presença, incluindo todas as despesas associadas.

11. **Dirección Corporativa de Negocio LVGE; 559.123,71;** Serviços prestados pela área de Gestão Corporativa do negócio de Caixa, desenvolvidos pela equipe executiva, consistindo em assumir a responsabilidade pelos negócios da Cash, bem como suas respectivas despesas.

[...]

15. **RRHH Corporativo; 290.779,09**; Serviços prestados pela área de RH Corporativo, que consiste em coordenar e supervisionar a responsabilidade do RH em cada um dos países. As despesas associadas a políticas de treinamento ou ações específicas sobre gerentes e pesquisas seletivas de contratação gerencial são imputadas. Inclui Compensações e Benefícios Latam.

[...]

21. **Inmuebles Corporativos (España); 595.114,56**; Serviços de gerenciamento global do serviço de gerenciamento de propriedades e o impacto do **custo de ocupação de imóveis corporativos localizados na Espanha**.

22. **Internacional; 141.862,54**; Serviços prestados pela área Internacional, consistindo no gerenciamento de pessoal expatriado.

23. **Servicios Tecnología de la Información (DTI); 7.314.594,38**; Serviços prestados pela área de DTI: gerenciar e coordenar o serviço DTI por trabalho, servidores, comunicações e manutenção de equipamentos de informática comum, serviços desenvolvidos por pessoal que dirige os projetos DTI, do ponto de vista técnico, solicitado pelas subsidiárias, em relação à análise e desenvolvimento de novas aplicações para melhorar ou implementar novos processos; e serviços prestados pela área de Gestão de DTI, consistindo na gestão da equipe de gestão e equipe, com todas as suas despesas associadas. (Grifo nosso)

93. Em relação aos “*Servicios Tecnología de la Información (DTI)*”, no valor de EUR **7.314.594,38**, no ano-calendário 2014, a recorrente apresentou os seguintes documentos (arquivo não paginável e-fls. 740):

Correos de Pedro Sanz del viaje a Sao Paulo.msg  
CUADRE ERP Brasil 2014-04-03 v1.pptx  
Demanda ERP Latam EMEA 201404 v3.pptx  
Documentación de Viaje para Mr Sanz Soria Sao Paulo 201404.pdf  
factura taxi al aeropuerto de sao paulo 20140411.pdf  
IBERIA\_tarjeta de embarque Madrid 20140406.pdf  
IBERIA\_tarjeta de embarque Sao Paulo 20140411.pdf  
Informe de facturas y gastos del viaje 201404.pdf  
Justificantes de gastos en Sao Paulo 201404.pdf  
Optimizacion de interfaces abril.xlsx  
P. Sanz Bono Hotel Sao Paulo201404.pdf  
P. Sanz factura Hotel Sao Paulo 201404.pdf  
P. Sanz Hoja de informacion de viaje a brasil 20140406.pdf  
P. Sanz Hoja de informacion de viaje a Brasil 20140406.xls  
Plan de estabilización del ERP de Latam 201403 v2.pptx  
Sello de entrada y salida del pasaporte 201404.pdf

**Item 1.4 - Valor R\$33.740.097,59** (competência 31/12/2015)

Nº Fatura	CONTRATO	Valor	IRRF	LIQUIDO	TAXA	Valor R\$	IRRF R\$	Valor	Cambio	COMPROVANTE
	CAMBIO	EURO	EURO	EURO				R\$ Contábil	Fecha de	DE PAGAMENTO
2150444	137643920	7.842.886,47	784.288,65	7.058.597,82	3,703	29.040.640,02		33.740.097,59	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160061	137643920	1.887.580,17	188.758,02	1.698.822,15	3,703	6.989.331,85	5.120.240,53	9.582.725,39	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160215	137643920	2.606.241,04	260.624,10	2.345.616,94	3,703	9.650.389,32		9.982.163,81	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160293	137672875	814.632,56	81.463,26	733.169,30	3,703	3.016.421,44		3.060.655,99	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941

94. Informa a recorrente que o montante “*decorre do pagamento da Fatura nº 2150444, no valor de € 7.842.886,47, por meio da qual a Prosegur Espanha, nos termos do*

**“Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão”**, cobrou da Manifestante o pagamento dos serviços que a Manifestante em atenção à sua solicitação, detalha abaixo: [...].

95. A seguir, elenca os departamentos, valores em Euro e a descrição do serviço, semelhante ao item anterior (e-fls. 28944; Doc. 85).

96. Em relação aos “*Servicios Tecnología de la Información (DTI)*”, no valor de EUR 4.927.386,38 e “*RRHH Corporativo*”, no valor de EUR **146.373,96** (exemplo citado no recurso voluntário), no ano-calendário 2015, a recorrente apresentou os seguintes documentos:

Documentos DTI - 2015 (arquivo não paginável, dti 2015, e-fls. 769):

PMO - Informe Evidencias a Filiales - Q2 - 2015 DTI.xlsm

Documentación de Viaje Belo Horizonte-Asuncion Mr Pedro Sanz Soria 20150524-47EBOQ.pdf

Documentación de Viaje Madrid-Belo Horizonte y São Paulo-Madrid Mr Pedro Sanz Soria 20150524 47EAOH v2.pdf

Documentos DTI - 2015 (arquivo não paginável, dti complementar 2, e-fls. 771):

7P AG 2º Sem 2015 Acta Reunión viaje 3.pdf

7p AG 2º Sem 2015 Billetes viaje 3.pdf

7P AG 2º Sem 2015 documento viaje 3.pdf

7P AG 2º Sem 2015 presentacion Facturacion reunion viaje 3.pdf

7P AG 2º Sem 2015 presentacion reunion viaje 3.pdf

7P AG 2º Sem Documentos reuniones viaje Brasil.pdf

Documentos DTI - 2015 (arquivo não paginável, dti complementar 3, e-fls. 772):

1\_Vuelo\_MAD-EZE\_20151115.ics

2\_Vuelo\_AEP-GRU\_20151122.ics

3\_Vuelo\_GRU-CNF\_20151122.ics

4\_Vuelo\_CNF-GRU\_20151125.ics

5\_Vuelo\_GRU-MAD\_20151127.ics

Doc. Viaje para Mr Pedro SANZ SORIA Madrid-Argentina-Brasil-Madrid 20151115 - 394U9C.pdf

GAPs sistemicos\_Reunião com TI - São Paulo - 24112015.xlsx

Gestión de la Demanda de DTI Financiero - Presentación Proyecto v2.0.pptx

MA-GLO-TI-PMO-13 - Manual de Gestión de la Demanda de DTI - FINANCIERO v....pptx

P. Sanz bono 249-396907 Hotel - El Conquistador - Buenos Aires.pdf

P. Sanz bono 258-325687 Hotel - Promenade Pancetti - Belo Horizonte.pdf

P. Sanz bono 258-325688 Hotel - Golden Tulip Belas Artes - Sao Paulo.pdf

P. Sanz control de pasaportes 201511, días 22,25 y 27.pdf

P. Sanz facturas de gastos 201511 Buenos Aires, Belo Horizonte y Sao Paulo.pdf

P. Sanz facturas hoteles 201511 Buenos Aires, Belo Horizonte y Sao Paulo.pdf

P. Sanz informe de facturas y gastos de Buenos Aires, Belo Horizonte y Sao Paulo 201511.pdf

P. Sanz Hoja de Inf. viaje Argentina-Brasil 201511.pdf

P. Sanz Hoja de Inf. viaje Argentina-Brasil 201511.xls  
 P. Sanz solicitud de adhesion 2015.pdf  
 P. Sanz Tarjeta de embarque IBERIA Madrid-Buenos Aires 20151115.pdf  
 P. Sanz Tarjeta de embarque TAM Belo Horizonte-Sao Paulo 20151125.pdf  
 P. Sanz Tarjeta de embarque TAM Buenos Aires-Sao Paulo-Belo Horizonte 20151122.pdf  
 P. Sanz Tarjeta de embarque TAM Sao Paulo-Madrid 20151127.pdf  
 Projeto Beta.pptx  
 Resumen QW\_V6\_Brasil\_30out2015.xlsx

Documentos DTI - 2015 (arquivo não paginável, dti complementar 4, e-fls. 773):

Avion-Madrid-SaoPaulo-Madrid.pdf  
 ERP-Inf-Gastos.pdf  
 Propuesta DTI-EXPL-COE-Aud-IT-Brasil-Noviembre-2015-v1.docx  
 Propuesta DTI-EXPL-COE-Aud-IT-Brasil-Noviembre-2015-v2.docx  
 Propuesta DTI-EXPL-COE-Aud-IT-Brasil-Noviembre-2015-v3.docx  
 RE RES DataGuard Brasil.msg  
 RV Service Request 22120 asignada (Prosegur VNX5500 Brasil)-2.msg  
 RV Service Request 22120 asignada (Prosegur VNX5500 Brasil).msg  
 Tickets-Brasil-y-ESTA.pdf  
 URG CRISIS - BRASIL2.msg  
 URG Crisis BRASIL.msg

Documentos RRHH - 2015 (arquivo não paginável, GG201 - RRHH Corporativo, e-fls. 794):

Precios de transferencia Brasil.pdf (Informe de los servicios prestados a filiales - Brasil - 2015)

### Item 1.5 - Valor R\$9.582.725,39

Nº Fatura	CONTRATO	Valor EURO	IRRF EURO	LIQUIDO EURO	TAXA	Valor R\$	IRRF R\$	Valor R\$ Contábil	Cambio Fechado	COMPROVANTE DE PAGAMENTO
2150444	137643920	7.842.325,47	784.289,65	7.058.035,82	3,703	29.040.540,07	2.430.240,53	33.740.027,50	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160061	137643920	1.887.580,17	188.758,02	1.698.822,15	3,703	6.989.351,85	582.725,39	9.582.725,39	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160215	137643920	2.606.241,04	260.624,10	2.345.616,94	3,703	9.650.389,32	814.637,56	9.982.163,81	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160293	137672875	814.637,56	81.463,26	733.169,30	3,703	3.016.421,44	253.460,51	3.060.655,99	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941

97. Informa a recorrente que o montante “decorre do pagamento da Fatura nº 2160061, no valor de € 1.887.580,17, por meio da qual a Prosegur Espanha, nos termos do “Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão”, cobrou da Manifestante o pagamento dos serviços que a Manifestante em atenção à sua solicitação, detalha abaixo [...].

98. A seguir, elenca os departamentos, valores em Euro e a descrição do serviço, semelhante ao item anterior (e-fls. 28952 - 28958; Doc. 85).

### Item 1.6 - Valor R\$9.982.163,81

Nº Fatura	CONTRATO CAMBIO	Valor EURO	IRRF EURO	LIQUIDO EURO	TAXA	Valor R\$	IRRF R\$	Valor R\$ Contábil	Cambio Fechado	COMPROVANTE DE PAGAMENTO
2150444	137643920	7.842.886,47	784.288,65	7.058.597,82	3,703	29.040.640,02		33.740.097,59	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160063	137643920	1.887.580,17	188.758,02	1.698.822,15	3,703	6.480.331,85		9.582.735,39	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160215	137643920	2.606.241,04	260.634,10	2.345.616,94	3,703	9.450.389,32		9.982.163,81	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941
2160293	137672875	814.632,56	81.463,26	733.169,30	3,703	3.016.421,44		3.060.655,99	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941

99. Informa a recorrente que o montante “decorre do pagamento da Fatura n.º 2160215, no valor de € 2.606.241,04, por meio da qual a Prosegur Espanha, nos termos do “Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão”, cobrou da Manifestante o pagamento dos serviços que a Manifestante em atenção à sua solicitação, detalha abaixo [...].

100. A seguir, elenca os departamentos, valores em Euro e a descrição do serviço, semelhante ao item anterior (e-fls. 28958 - 28963; Doc. 85).

#### Item 1.7 - Valor R\$3.060.655,99

Nº Fatura	CONTRATO CAMBIO	Valor EURO	IRRF EURO	LIQUIDO EURO	TAXA	Valor R\$	IRRF R\$	Valor R\$ Contábil	Cambio Fechado	COMPROVANTE DE PAGAMENTO
2160293	137672875	814.632,56	81.463,26	733.169,30	3,703	3.016.421,44		3.060.655,99	29/06/2016	39212.61085.280616.1.3.02-2941

101. Informa a recorrente que o montante “decorre do pagamento da Fatura n.º 2160293, no valor de € 814.632,56, por meio da qual a Prosegur Espanha, nos termos do “Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão”, cobrou da Manifestante.

102. Informa ainda tratar-se de parcela da autuação do Fisco espanhol, em 2012, referente aos anos-calendário 2005 e 2006, em razão da ausência de cobrança pelos serviços prestados à Prosegur Brasil (e-fls. 4532-4533):

A especificidade desse pagamento decorre do fato de que a Prosegur Espanha, em 2012, foi autuada pelo Fisco Espanhol, referente aos **anos-calendário de 2005 e 2006, pela ausência de cobrança pelos serviços prestados às sociedades controladas**, dentre elas a Prosegur Brasil (Doc. 01), vejamos:

O Fisco Espanhol fundamentou a cobrança no artigo 9º da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Brasil e a Espanha (ratificada no Brasil por intermédio do Decreto n.º 76.975/76), bem como na legislação interna, já que a Prosegur Espanha prestou serviços e beneficiou, dentre outras, sua sociedade controlada no Brasil sem ter efetuado a respectiva cobrança, não registrando, assim, a correspondente receita tributável para fins do Imposto de Renda Espanhol.

**De fato, a Prosegur Espanha, até a citada autuação, não havia cobrado da Prosegur Brasil o preço pelos serviços prestados.** Mesmo após a exigência fiscal, restou decidido pelas administrações da Prosegur Espanha e da Prosegur Brasil, que seria cobrado naquele ano o valor de € 814.632,56 (Doc. 02), ou seja, aproximadamente 25% do valor total de € 3.253.421,38 (= € 1.584.990,40 + € 1.668.430,98) que efetivamente favoreceu a sociedade brasileira, conforme reconhecido e exigido pelo Fisco Espanhol. (Grifo nosso)

103. Como se vê, a documentação apresentada pela recorrente - mídia digital com pastas e subpastas com nomes de departamentos (tecnologia, alarmes, administração, tesouraria, compras, etc.) com centenas de documentos, tais como apresentações power point, planilhas excel e arquivos tipo pdf e msg, relativos a cada um destes departamentos, bem como cópias de

e-mails, passagens, vistos e despesas - não permite estabelecer uma correlação segura com as faturas apresentadas, de forma a permitir a comprovação da despesa. Nesse mesmo sentido se pronunciou a autoridade fiscal (e-fls. 739 - 817):

Posteriormente, em resposta ao Termo de Intimação 03, a empresa apresentou mídia digital que contém pastas e subpastas que deveriam conter documentos que comprovassem a efetiva prestação de serviço, bem como seus valores. Como se pode verificar **estas pastas contém centenas de documentos, entre planilhas e apresentações, das quais não é possível identificar quem seria seu autor, ou seja, não é possível constatar que tais documentos foram elaborados realmente pela Prosegur Espanha e ainda, possuem, mais uma vez, elementos genéricos e consequentemente inservíveis para lastrear a emissão das faturas apresentadas.** As pastas contêm ainda cópias de e-mails e cópias de passagens, vistos e despesas cuja relação com as faturas apresentadas não é possível de ser estabelecida.

Embora conste também da resposta ao Termo de Intimação 03, quadros que citam os valores cobrados por cada um dos departamentos da Prosegur Espanha que teria prestado serviço e a soma destes valores corresponda ao valor global constantes das faturas relativas aos itens 1.3 a 1.6 e conste também uma pequena **descrição da atividade** de cada destes departamentos, **estes quadros não possuem por si só a capacidade de comprovar o que neles está indicado, pois em última análise eles são apenas planilhas elaboradas pela fiscalizada cujos valores ali constantes não estão alicerçados em nenhum documento trazido ao conhecimento da fiscalização e que pudesse demonstrar de forma inequívoca sua exatidão.** (Grifo nosso)

104. O citado “Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão” celebrado entre a recorrente, neste ato denominada “Cliente” e sua controladora na Espanha, ora denominada “Sociedade”, com vigência a partir de 01/07/2007, estabelece o que segue (e-fls. 245 - 294):

#### **CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE APOIO À GESTÃO**

**Em 1º de janeiro de 2007,**

#### **AS PARTES QUE ASSINAM O PRESENTE**

(1) **PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD**, S.A., sociedade constituída de acordo com as leis espanholas [...]. Doravante designada a “**Sociedade**”, E

(2) **PROSEGUR BRASIL** S.A - TRANSPORTADORA DE VALORES E SEGURANÇA, sociedade constituída de acordo com as leis brasileiras [...] doravante designada o “**Cliente**”

[...]

H) **Que as Partes, na data de hoje, desejam formalizar por escrito o presente contrato (doravante, o "Contrato").**

[...]

#### **II. COMPROMISSO DAS PARTES**

3. O Cliente acorda expressamente fornecer à Sociedade, durante a vigência do Contrato, **todas as informações, documentação e assistência razoavelmente necessárias para que a Sociedade possa prestar os Serviços.**

[...]

#### **IV. HONORÁRIOS**

1. Em contraprestação aos Serviços prestados pela Sociedade nos termos do presente Contrato, **o Cliente acorda e se compromete a pagar honorários por serviço à Sociedade** (doravante, os “Honorários pelos Serviços”), calculados a partir do **custo desembolsado em sua prestação, ao qual será adicionada uma margem de lucro de acordo com os princípios de mercado.**

2. O valor dos Honorários pelos Serviços é definido em função da **participação do Cliente nos Honorários Totais Atribuíveis nos quais a Sociedade venha a incorrer para prestar os Serviços às diferentes entidades do Grupo Prosegur**. A participação do Cliente nos Honorários Totais Atribuíveis é calculada de acordo com as estipulações previstas mais adiante.

3. Os **Honorários Totais Atribuíveis** que podem ser atribuídos nos termos deste Contrato serão calculados do seguinte modo:

(a) De acordo com um **método aceitável de contabilidade analítica**, a Sociedade determinará todos os custos diretos e indiretos atribuíveis às áreas funcionais que prestam Serviços às entidades do Grupo Prosegur, incluindo os gastos e honorários pagos a Terceiros.

(b) Os Custos Não Repercutíveis serão deduzido da quantia descrita no item a) acima.

(c) Igualmente, deverão ser deduzidos os custos diretos e indiretos que, conforme o caso, tenham sido desembolsados pelas áreas funcionais para realizar atividades para a própria Sociedade. Para estes fins, a Sociedade realizará anualmente o cálculo da proporção de custos relativos a funções corporativas que, embora não correspondam a atividades de acionista nem a serviços duplicados, foram realizadas em benefício da própria atividade operacional da Sociedade e não deverão, portanto, ser objeto de repercussão.

d) Os demais custos das áreas funcionais serão doravante denominados "**Custos Repercutíveis**". Aos "Custos Repercutíveis", sem incluir os gastos e honorários pagos a Terceiros, será acrescentada uma margem de lucro que se situe dentro da variação indicada a seguir para cada tipo de serviço [*retificado pelo adendo contratual*]:

- Recursos Humanos 3,01% -11,29%
- Controle de riscos: 3,45% -16,90%
- Centro de Serviços Administrativos: 2,08% - 7,54%
- Central de compras: 2,99% -14,22%
- Gestão de Seguros: 2,99% -14,22%
- Serviços informáticos: 3,71% - 7,50%
- Marketing; 2,75% - 6,37%
- I +D Centros de Competência: 2,75% - 6,37%
- Clientes globais 2,75% - 6,37%
- *Direção de Negócio e Estratégia Corporativa: 2,75% - 6,37%*
- *Tesouraria Corporativa: 2,75% - 6,37%*

(e) Os Custos Repercutíveis, incluindo as respectivas margens mencionadas no item acima, serão doravante denominados "**Honorários Totais Atribuíveis**".

4. Os Honorários Totais Atribuíveis podem estar relacionados com i) **Serviços Dedicados** e/ou ii) **Serviços Recorrentes** prestados a uma ou várias entidades do Grupo Prosegur.

5. A parte correspondente dos Honorários Totais Atribuíveis relativa aos **Serviços Dedicados** será diretamente faturada do Cliente.

6. A parte correspondente dos Honorários Totais Atribuíveis relativa aos **Serviços Recorrentes** será faturada do Cliente de acordo com métodos de atribuição indireta que tenham relação com os serviços prestados e os lucros obtidos ou passíveis de serem obtidos pelo Cliente. Em particular [*retificado pelo adendo contratual*]:

a) No que se refere à **área funcional de Serviços informáticos**, se determinará a parte dos Honorários Totais Atribuíveis correspondente ao Cliente em função de seu número de computadores e o peso relativo deste número no uso dos servidores e ativos utilizados, assim como as horas empregadas na prestação dos serviços relacionados com esta área funcional (ou uma combinação de tais critérios) em relação com o total de

todas as entidades do Grupo Prosegur às quais este tipo de Serviços Recorrentes é prestado.

b) No que se refere às **áreas funcionais de Recursos Humanos, Controle de riscos; Centro de Serviços Administrativos; Central de compras; Gestão de seguros; Marketing; I + D Centros de Competência; Clientes globais, Direção de Negócio e Estratégia Corporativa e Tesouraria Corporativa, em função da proporção do valor líquido do volume de negócios consolidado do Cliente em relação à soma total do volume de negócios consolidado de todas as entidades do Grupo Prosegur às quais este tipo de Serviços Recorrentes é prestado.**

#### V. PAGAMENTO

**Ao final de cada exercício, uma vez que a Sociedade determine os Serviços que efetivamente foram prestados ao Cliente e calcule a remuneração correspondente ao mesmo com base nas disposições contidas na cláusula anterior, será remetida ao Cliente a fatura correspondente aos citados Serviços.**

#### VI. COMPROVANTES E SUPORTES DOCUMENTAIS

**1. A Sociedade manterá toda a documentação necessária referida aos custos e gastos nos quais tenha incorrido em função da prestação, ao Cliente, dos Serviços objeto do presente Contrato para comprovar a realidade e o valor de tais custos.**

**2. Durante a vigência do presente Contrato e depois de seu término, a Sociedade, caso lhe seja exigido, fornecerá ao Cliente toda a documentação que comprove a prestação de tais Serviços e os custos desembolsados.**

105. Como se vê além de definir os percentuais de rateio das despesas (item IV, 3, d), o contrato estabelece também que a Sociedade (Prosegur Espanha) deve manter toda a documentação necessária referente aos custos e gastos incorridos em função da prestação, ao Cliente (Prosegur Brasil), dos serviços objeto do contrato para comprovar a realidade e o valor de tais custos. De igual forma, seja durante a vigência ou após o término do contrato, a Prosegur Espanha deve fornecer ao à Prosegur Brasil “*toda a documentação que comprove a prestação de tais Serviços e os custos desembolsados*” (item VI, 1 e 2).

106. Nesse mesmo sentido pronunciou-se a fiscalização (e-fls. 4637):

O próprio contrato de prestação de serviços de apoio à gestão prevê em seu item VI, denominado Comprovantes e Suportes Documentais, que a Prosegur Espanha manterá toda a documentação necessária referida aos custos e gastos nos quais tenha incorrido em função da prestação, ao cliente, dos serviços objetos do contrato para comprovar a realidade e o valor de tais custos e que tanto durante a vigência do contrato como após o seu término a Prosegur Espanha, caso lhe seja exigido, fornecerá à Prosegur Brasil toda a documentação que comprove a prestação de tais serviços e os custos desembolsados. Entretanto, esta documentação não foi apresentada à fiscalização e assim não é possível afirmar com certeza, que as remessas efetuadas pela Prosegur Brasil à sua controladora no exterior se deveram efetivamente e exclusivamente aos serviços genericamente descritos no Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão e nas faturas apresentadas e que os montantes enviados estariam de acordo com os custos desta prestação de serviços.

107. Desde já, verifica-se que o teor do item VI, 1 e 2, do contrato afasta o argumento da recorrente no sentido de que a “*Fiscalização deveria, fazendo uso do artigo 26 do Tratado Brasil-Espanha, acionar as Autoridades Fiscais espanholas e requerer a documentação que entendesse ser hábil e idônea para a comprovação dos serviços prestados pela Prosegur Espanha para a Recorrente, no período de 2014 a 2016, e que supostamente não teria sido entregue pela empresa brasileira*”. Afinal, além do dever da recorrente de comprovar as

despesas, o próprio contrato determina que é ônus das contratantes tal prova.

108. Tendo em vista que na resposta ao Termo de Intimação 03 constava mídia digital com diversos arquivos do tipo msg., os quais não puderam acessados pelos sistemas homologados pela Receita Federal, a recorrente foi novamente intimada (Termo de intimação 05) *“a converter os arquivos tipo MSG em arquivos tipo PDF e apresentá-los devidamente alocados nas mesmas pastas em que foram originalmente apresentados, ou alternativamente, imprimi-los em papel e apresentá-los à fiscalização, devidamente e individualmente identificados e na mesma ordem em que aparecem na mídia digital citada”*.

109. Em resposta a recorrente apresentou os seguintes documentos:

**Ano 2014** (e-fls. 1124 - 2575)

i) Noticiário sobre premiação da multinacional Prosegur, notícias de jornal/comunicados à imprensa (press release) no Brasil, Espanha, Colômbia; Dossier de Notícias Prosegur (nacional/internacional); Manual de usuário/Automatización; Nota de Prensa; Newsletter; Resumen Informe; Informe Mensual Prosegur K-Dreams (blogs. Redes Sociales; Informe de Los Servicios Prestados a Filiales, 09/2014 (Fecha, Descripción e Nombre: Comunicación Corporativa, e-fls. 1217); noticiários (e-fls. 1124 -2360);

ii) Informe de Los Servicios Prestados a Filiales, ano 2014 (Fecha, Descripción: Soparte maquinas, Guanero; Nombre: Bradley Fischer, e-fls. 2361); publicações e gerenciamento de mídia social da Prosegur; avaliação comunicação: uso plataforma Thunderclap para difundir la denuncia a Prosegur; cupons fiscais gastos refeições em 08/2014 (e-fls. 2383);

iii) Informe de Los Servicios Prestados a Filiales, oct 2014 (Fecha, Descripción: Elaboración y envío del Seguimiento de Prensa Semanal, Envío de Newsletter, Blog en Portada, revisión de la presentación corporativa, Lanzamiento de la Universidad Corporativa en Brasil e análogos; Nombre: Comunicación Corporativa, e-fls. 2384); total de Gastos 636.81 Euros, Centro de Coste G990, Boarding Pass Berralreina/Franci Madrid- São Paulo em 23/09, carimbos em passaporte no Brasil, Boarding Pass Sanz Soria/Pedro Madrid- Buenos Aires em 17/011, Boarding Pass Sanz Soria/Pedro Buenos Aires – Guarulhos/SP em 23/11, Boarding Pass Sanz Soria/Pedro Guarulhos/SP – Belo Horizonte, em 23/11/2014, Boarding Pass Sanz Soria/Pedro Guarulhos/SP – Madrid, em 28/11/2014; Reservas hotel Radisson Faria Lima, Mercure Belo Horizonte para Pedro Sanz Soria; Pagamento Melia Recoleta Plaza Boutique, Buenos Aires 17/11/2014 a 23/11/2014, recibos e cupons pequenas despesas e refeições, Nota Fiscal Hotelaria Accor Brasil, Recibo Radisson Faria Lima; Boarding Pass Urquijofernandezaraoz/Pedro Madri-Guarulho, em 09/02/2014 (e-fls. 2384 -2404);

iv) Informe de Los Servicios Prestados a Filiales, Fecha enero a marzo 2014; Departamento: I+D Alarmas (Fecha, Descripción: Desrrollo de nuevos servicios etc.; Nombre: constam nomes de diversas pessoas (e-fls. 2405);

v) Informe de Los Servicios Prestados a Filiales: Fecha 01/08/2014 a 16/12/2014; Descripción Coordinación Pagos Corredor de Seguros, etc., Nombre: nomes de diversas pessoas; Código Soporte (e-fls. 2406);

vi) Informe de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), jul/2014, Departamento: DCN Vigilancia: fecha; descripción (Porcentaje de tiempo en período 100%) Soporte formativo a recurso de Brasil para implantación de producto de inventarios, etc; Nombre: nome de pessoa (e-fls. 2407);

vii) Informe de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), jul/dez 2014 análogos aos anteriores; comprovantes de passagens aéreas, despesas com hotéis, refeições, de Diretor Corporativo de Desarrollo de Áreas Pedro Sanz Soria para “Seguimiento de los proyectos en curso en las áreas Financiera, Recursos Humanos, Comercial, Marketing y Seguridad (e-fls. 2408 - 2466);

viii) Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), 4Q2014 e 3Q2014, Departamento: Dpto Corporativo Compras: Fecha 09 a 12/2014; Descripción (Servicio global de traducción, Plataformas servicios en movilidad, Preparación y lanzamiento RFP, etc, e Negociación precios con Genasys para el Seclocador; Nombre: nomes de pessoas; (e-fls. 2467 - 2468);

ix) Contrato RFI-1415. Servicio de Traducción (2 anos) (e-fls. 2469-2473);

x) Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), 2Q2014, Departamento: Dpto Corporativo Compras: Fecha 04-06/2014; Descripción: Concurso investigación de marca, etc; Nombre: nomes de pessoas; tabelas com valores sem título; Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), 1Q2014, Departamento: Dpto Corporativo Compras: Fecha 02/2014; Descripción: Concurso investigación de marca, etc; Nombre: nomes de pessoas; relatório de despesas de viagem de Pedro Sanz Soria, cupons de despesas, passagens aéreas, hotéis, contrato de arrendamento de imóveis, noticiário na imprensa (e-fls. 2474 - 2575);

**Ano 2015** (e-fls. 2576 - 2422)

xi) cronograma Implantação Cuadre y Cierre, Regionais 1, 2, 3, 4, 5 e 6, em filiais em cidades brasileiras; despesas de viagem Gutierrez Sanchez, Antonio Jose (e-fls. 2578 - 2601);

xii) Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), Primer Trimestre; Departamento: Seguridad de la Información: Fecha; Descripción: Evaluación de 2 peticiones de acceso a recursos, etc; Nombre: nome de pessoas; tabelas não esclarecidas listando Portugal, Singapura, Australia, etc e outras sem título ou explicação a que se referem (e-fls. 2602 - 2614);

xiii) Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Francia), Enero-Junio; Departamento: Direccion Corporativa de Seguridad: Fecha; Descripción: Desplazamiento para realizar funciones de revisión y asesoramiento a la filial de Prosegur, etc; Nombre: nome de pessoa; Informes semelhantes para Alemania, Portugal (e-fls. 2615 - 2617);

xiv) Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), mar-15, feb-15, ene-15; Departamento: Compras/Inmuebles: Fecha; Descripción: Seguimiento gestión Inmuebles Brasil; Nombre: nome de pessoa; e informes análogos; dossier de prensa Prosegur, acta de conference call; agenda de la reunión; Informe anual Prosegur y su modelo de negocio; despesas de viagem de Fernando Abos Pueyo; folder de Treinamento complementar para Guarnições de Carro Forte; folder de Dirección de Seguridad Brasil - Operaciones en Convoy; Informe anual da Prosegur; Folder de treinamento complementar para guarnições de carro forte, dentre outros; prospecto da Prosegur (e-fls. 2618 - 2778);

xv) noticias na imprensa; Compromiso da Prosegur norma Iso 140001, Prosegur a responsible company of the private security industry, etc; Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, xvi) filial Mossoró, data vencimento 28/09/2018; folder ASIS International European Security Conference and Exhibition; despesas de viagem Enrique Alonso; Hoja de informacion de Mondedeu Insunza (abogada); gráficos de acordo vs provisão (reclamante) sem informações Informes de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil, Portugal, Peru, Alemania, México, Colombia, China, Chile,

Francia, España, Argentina) análogos aos anteriores; cronograma de trabalho 2015; folder da Prosegur; despesas de viagens Rodrigues Sedano; e-mails de funcionários da Prosegur; declaração de segura aeronáutico Mapfre; Lanzamiento Proyecto VCR Brasil 30/09/2015; Metodologia VCMC por Roce cliente; planos e projetos de trabalho; Plano Crise SIS Brasil Out 2015; folder Business Case - Projeto Beta Automatização do PROFAT; folder Propuesta de Seguridad Integral OECHSLE Marzo 2015 (e-fls. 2779 4222);

**Ano 2016** (e-fls. 4223 - 4521)

xvii) despesas de viagens; Económico-Financiero/Proyectos 2016, Digitalización RRHH-Brasil, com descrições de tarefas e apontando valores, nos totais 3.569.175 e 37.765.000; Brasil-Plan de Sistemas Dirección Financiera 2016, especificando horas aplicadas (3 horas) e as pessoas envolvidas, comprovantes de despesas de viagem; Plan Director 2016 - SIS-Brasil; despesas de viagens, recibo de taxi; folder do Centro de Desarrollo Belo Horizonte (CDBH); folder Proyectos Ti Desarrollo RRHH; Informe de Los Servicios Prestados a Filiales (Brasil), 2S2016, Departamento: Dpto Calidad y Procesos: Fecha; Descripción: Mantenimiento Sistema 3P – Políticas y Procesos de âmbito global, etc; Nombre: nomes de pessoas; despesas de viagem, folder do Comité de Producto y Herramientas Latam.

110. Como se vê a documentação comprobatória apresentada não comprova as despesas deduzidas pela recorrente. Nesse mesmo sentido, após analisar toda documentação apresentada, concluiu a autoridade fiscal que a recorrente não apresentou documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse comprovar a efetiva prestação de serviços relativa aos itens 1.3 a 1.7. Considerou ainda tais despesas como pagamento sem causa e lançou o IR-Fonte, nos termos do art. 61 da Lei 8.981, de 1995. Veja-se (e-fls. 4638):

Pelo exposto conclui-se que a Prosegur Brasil não logrou apresentar documentação, hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que pudesse comprovar a efetiva prestação de serviços relativa aos itens 1.3 a 1.7 listados neste Termo e constantes de sua contabilidade como despesa e também, não obteve êxito em provar a exatidão dos valores constantes das faturas apresentadas. Desta forma, as despesas em questão foram consideradas pagamentos sem causa, portanto indedutíveis na apuração do lucro real e conseqüentemente, seus valores serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, apurados pela empresa nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) relativas a 2014, 2015 e 2016 e o IRPJ e a CSLL, que em função destas adições foram pagos a menor, serão cobrados por meio de auto de infração.

Em função dos pagamentos terem sido considerados sem causa será cobrado, também mediante auto de infração, o imposto de renda retido na fonte sobre estes pagamentos, conforme disposto no art. 61 da Lei 8.981/95.

111. Em impugnação, e posteriormente, a recorrente anexou aos autos os documentos 03 a 85, e-fls. 4.781 - 28.967, os quais foram analisados detalhadamente pela decisão recorrida (e-fls. 29.731). Veja-se o detalhamento dos principais documentos:

61. Na impugnação e posteriormente, a Autuada juntou os docs de 03 a 85 [...];

a. pág. 471 [4781] e sgts, **doc. 03**, reapresentou o Contrato traduzido e original; pág. 4.832 e seguintes, **doc. 04**, em espanhol e traduzido, Contratos de Licença de Marca; pág. 4.915 e sgts, **doc 05**, fotos de veículos, uniformes, etc, com a logomarca Prosegur; pág. 4.925, **doc. 06** e seguintes, reapresenta averbação Contrato Licença Marcas no INPI; pág. 4.927 e sgts, doc. 07, reapresenta Contratos de Câmbio;

i. pág. 4.931 e sgts, **doc. 08**, original e tradução de Procedimento de Determinação do valor Normal de Mercado (referente a prestação de serviços de apoio à gestão às empresas do grupo, inclusive Brasil, da Agência Central de Grandes Contribuintes, em relação à Prosegur Companhia de Seguridad S/A, anos 2005 e 2006, em 06/03/2012:

*QUARTO: Nos exercícios de 2005 e 2006 não constam contabilizadas por PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD SA, receitas por prestação de serviços corporativos prestados às filiais estrangeiras, nem imputação de parte proporcional do preço das atividades de estrutura às filiais espanholas ou lançamentos na conta 6294100 "Reperc. Servic.Centrais Grupo'.*

*QUINTO: Há razões para considerar que nos exercícios de 2005 e 2006 PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD SA deveria ter contabilizado uma contraprestação de mercado entre partes independentes por Direção Geral, Operações, Estratégia e Marketing nos territórios de Portugal, França, Argentina, Brasil, México, Chile, Peru, Uruguai e Paraguai, tendo em vista que a estrutura de centros de custo e o apoio da direção do grupo empresarial prestados suas filiais não teve mudanças, devendo ser estendidos os critérios aplicados no exercício de 2007 aos exercícios anteriores.*

*SEXTO: Na comprovação das retribuições pelo trabalho pessoal, sujeitas à retenção na fonte do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, foi constatada a participação do pessoal da diretoria de PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD AS na administração e direção de filiais sediadas em outros países, especificamente no Brasil, Argentina, França, Chile ou Romênia, conforme se infere da Ata A01 -77607972, a esse título, e nas diligências nas quais foram obtidas listas de pessoas transferidas ao exterior, e seus atestados de residência anteriores ao ano de 2007. A maior parte destes diretores de PROSEGUR COMPAÑÍA DE SEGURIDAD SA presentes no ano de 2007 em outros países o estava também nos exercícios anteriores de 2005 e 2006, com níveis retributivos similares, sem constância de repercussão do custo de prestação de seus serviços às filiais onde estavam alocados. (Grifo do original)*

ii. Em relação a este, a Impugnante argumentou que comprova que as autoridades espanholas corroboram que os serviços foram prestados – esta relatora avalia que comprovam (conforme destacado no texto supra) as viagens e deslocamento de executivos, gasto que é disciplinado, como já esclarecido neste voto, pelas Soluções de Consulta Cosit nº 378, de 23 de agosto de 2013, nº 469, de 21 de setembro de 2017 e nº 99118, de 25 de Setembro de 2017. (Grifo do original)

b. Pág. 4.987 e sgts, **Doc 09**, Per/Dcomps requerendo Saldo Negativo (SN) de IRPJ de 31/12/2014, SN CSLL 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015; pág. 5.294 e sgts, **doc. 10**, e-mails em espanhol sobre e o texto referente a Despliegue Sistema de Gestión 2P, São Paulo, maio 2014;

c. págs. 5.335 e sgts, **doc. 12**, Facturación Management Fees 2014, ou seja, faturas de Prosegur Companhia de Seguridad S/A à Prosegur Brasil, detalhando Importes Facturas por Departamento, no total da fatura 11.103.317,00 Euros e Explicacion Método de Calculo (sem valores ou planilhas analíticas ou mesmo sintéticas), descrições dos Departamentos Corporativos, valor faturado, resumo dos serviços, funcionários, Costes Repercutidos; analogamente Facturación Management Fees 2015 no total de 11.468.305,47 Euros; analogamente Facturación Management Fees 2016 no total de 4.976.125,92 Euros; (Grifo do original)

i. a Impugnante informou que os Custos Repercutidos da Prosegur Espanha compõem o preço da prestação dos serviços (cuja metodologia é atestada pelo doc. 12 - *Facturación Management Fees*), e no Contrato – a descrição supra evidencia que expõem simplesmente quais seriam os departamentos e serviços e os totais, sem qualquer desdobramento analítico da sua composição, nem os

correspondentes documentos que os suportam (ex. Contracheques de pagamento dos funcionários citados nos Informe de Sevicios Prestados a Filiales, e planilha de aplicação de horas por estes, dado que, aparentemente, o custo se refere a recursos humanos aplicados); assim, a alegação não procede;

d. págs. 5.470 e sgts, **doc. 13**, e-mail em espanhol; pág. 5.472 e sgts, **doc. 14**, Informe Análisis de la satisfacción Clientes Top Septiembre 2016; págs. 5.511 e sgts, **doc. 15**, Planificación anual actividad equipo KAM (SIVE), Gestión Integral Del Maestro de Clientes 01/07/2016; Informe de Sevicios Prestados a Filiales 2014, 4º trim 2015, setor Calidad y procesos, Despliegue Sistema de Gestión 3P São Paulo, 05/2014, Procedimiento Especifico 3P de Apuração de PIS e Cofins 21/09/2015, Decálogo 3P de Comercial, Norma general 3P sobre Ofertas Comerciales con Clientes (Segmento Empresas) 03/03/2015 e outras datas; págs. 5.870 e sgts, **doc. 16**, e-mails, cotações de peças; pág. 2.901 e sgts, **doc. 17**, Esboço Material Marketing ; págs. 5.930 e sgts, **doc. 18**, Certificados de Conformidade Técnica para produto de Telecomunicações, requeridos pela Autuada; pág. 5.940 e sgts, **doc. 19**, idem e Libro de producto, Soluciones integrales para segmento médio PYME, Coste Operativo & Preciario Dimensionamiento & Business Plan DCN Vigilancia, e outros manuais de procedimentos, ou de orientação, descrição de produtos como Pacotes por Segmento, listas de preços; pág. 6.107 e sgts, **doc. 20**, Risco – Tracking I+D, March 24th; pág. 6.121 e sgts, **doc. 21**, I+D Proyectos de Innovación Y Eficiencia, Noviembre 2015; pág. 6.159 e sgts, **doc. 22**, fotos de protótipo, Proyecto Piloto Domotica, despesas de viagem, e-mails, cotações de peças, DTI Explotación COE Análisis servicio Cloud para Activa, Procedimiento de Instalación DVR TVT TD 2704TS-PL, departamento I+D 18/04/2016, Manual de usuário DVR TVI, Proyecto Smart 2.0, 10/02/2015, RSI Manufacturing 24/04/2014, Nuevos ServicioSmart Home 13/09/2016, Localización “Starcom” I+D, 10/2015, etc, aparentemente catálogos de produtos e serviços; pág. 7.231 e sgts, **doc. 23**, sobre licitação Âmbito Técnico de la Oferta 26/05/2014; [pág. 7291 e sgts, **doc. 24**, e-mail sobre convite para participar feira Intermodal South América - sic<sup>2</sup>] pág. 7.294 e sgts, **doc. 25**, despesas e comprovantes de viagem, doc. 25.1, Estartégia Digital Prosegur Alarmas 02/2014, Manual para subir Notas de Prensa Marketing Corporativo 02/2014 , Plan Marketing Portugal 2014, Marketing Campaña Global Alarmas, Fundación Prosegur Manual de Marca e outros; pág. 9.324 e sgts, **doc. 26**, Fundación Prosegur Manual de Marca; págs. 9.417 e sgts, **doc. 26.1**, Estratégia Digital Alarmas 02/2014, 4.1 Implementación redes Sociales B2C, Manual para subir Notas de Prensa Marketing Corporativo 02/2014, 1.Entorno Macroeconomico Mercado Competência e Demanda, 2. Plan Crescimento residencial 2012-2014, 2. Plan Marketing Estrategia, Campanha 1º Trim Dep Marketing 02/2014, Marketing Campaña Global Alarmas e análogos, catálogos da Prosegur , e-mails, Acta de Reunión, e e-mails, pág. 10.714 Contrato de Encargo de Tratamiento (de datos), Memória Fundación Prosegur, Cash Management Solution for Businesses, Análisis de la Reputaci[on Digital Online y Medios Sociales 02 e 01/2014, propuesta B2B Internacional para ASIS LA (USA) 13/07/2015, Informe Anual Prosegur 2013, Annual report 2013 Fundación Prosegur, Tráfico móvil Marketing Corporativo 02/2014, Prosegur Solutions for Hotel Industry, Ahopping Centres, Prosegur Informe Anual 2014; pág. 11.444 e sgts, **doc. 27**, comprovantes de viagem; págs. 11.451 e sgts, **doc. 28**, Principales Puntos de Revisión Auditoría Diciembre 2014; págs. 11.455 e sgts, **doc. 29**, Lanzamineto Proyecto VCMC Brasil 30/09/2015; págs. 11.500 e sgts, Agenda Brasil, Plan de Flotas Plan Piloto (terceirizacion de Gestion de Mantenimiento), Avaliação de Custos para Otimização do Uso de Espaços em São Paulo, Plano Crise SIS Brasil 10/2015, Flota Análisis externalización talleres mantenimiento 09/2015, Plan Inmuebles São Paulo 10/2015, Seguimiento Esfuerzo 17/09/2015, Principales Puntos de Revisión Auditoria a Diciembre 2014, Brasil – Financiero; [**doc. 30 sic**] págs.

---

<sup>2</sup> Acrescentado pelo Relator

11.710/11.717 despesas de viagem, págs. 11.718/11.772, Planilhas financeiras não identificadas, de auditoria, págs. 11.773/11.776, 11.818/11.867, 11.929/11.944, 11.952/11.953, 12.003/12.004, 11.026/12.031, 12.137/11.241, 12.157, 12.260/12.261, 12.367/12.370, 12.483/12.489 comprovantes de viagem, Nova Base Passo Fundo Administração Predial, Contrato de Locação, PMO Plan crisis Brasil, documento de seguimento – semana 3, 22/10/2015, Propostas para Otimização de Espaços em recife – Alarmes, Gerencia de segurança Pessoal Privada 07/09/2015 Diretoria Antonio Rubio, 5.Almacenes Brasil, Directoria Financiera Brasil (organograma), USAP Brasil julio 2015, VCM Brasil – Propuesta plan 23/08/2015, Controle das DDJJ e Análises de Contas, Temas Fiscais Pendentes, Frete tecnologia 2015, Prosegur Brasil Organograma Compras, Lanzamiento Proyecto VCMC Brasil 30/09/2015, Marte Otros Costos 01/09/2015, Plan Brasil 2015 (Corporativo), Proposta para Otimização de Espaços em São Paulo, USAP Brasil 07/2015, VCM Brasil - Propuesta Plan 23/08/2015, Plan Inmuebles São Paulo 10/2015, Controle das DDJJ e Análises de Contas, Temas Fiscais Pendentes, Prosegur Brasil Frete Tecnologia 2015, Prosegur Brasil Organograma Compras, Lanzamiento Proyecto VCMC Brasil 30/09/2015, Marte Otros Costos 01/09/2015, Plan Brasil 2015 (Corporativo), Proposta para Otimização de Espaços em São Paulo; págs 12.490 e sgts, **doc. 31**, El desvio acumulado en los cobros presupuestados en Brasil hasta agosto 2014, asciende a BRL 116m; págs. 12.493 e sgts, **doc. 32**, Acta Reunión 07/10/2015; págs. 12.497 e sgts, **doc. 33**, e-mails; págs. 12.500 e sgts, **doc. 34**, e-mails, comprovantes de viagem (págs. 12.507, 12.513, 12.628/12.630, 12.807/12.812), Acta Reunión 28/10/2015, Balancetes 12/2013 SGCE Participações Societárias e Prosegur Activa Alarmes s/a, Invoices a Receber de Espanha, Fluxo Pagamento Debêntures, El desvio acumulado en los cobros presupuestados en Brasil hasta agosto 2014, asciende a BRL 116m, e-mails, contrato com Banco Santander, Acordos Judiciais, planilhas e demonstrativos não esclarecidos, Agenda temas visita Brasil, págs. 12.647/12.655, contratos de câmbio; PerDcomps, Prosegur Plano crise SIS Brasil Grupos de Trabalho Out 2015, Lanzamiento PMO Brasil - SIS, PMO Situación por proyecto, Acta Reunión 07/10/2015, Informe de Servicios Prestados a Filiales 2014 Tesoreria Corporativo, Lanzamiento Proyecto VCMC Brasil 30/09/2015; pág. 12.877 e sgts, **doc. 35**, e-mails; pág. 12.886 e sgts, **doc. 36**, e-mails sobre renovación de programas corporativos; págs. 12.898 e sgts, **doc. 37**, e-mails e Termo de Declaração sobre evento de alarme em loja, renovação de seguro Bradesco, material publicitários sobre o seguro, Informe de Servicios Prestados a Filiales 2016, e-mails, Riesgo Actividad Aeroportuaria Dpto de Seguros Corporativo, Sinistro Cliente Climazon Filial Manaus/AM, Willis El Pool Internacional de Employee Benefits Del Grupo Prosegur; pág. 13.199, **doc. 38**, e-mail; págs. 12.233 e sgts, **doc. 39**, Brasil:SIS Controladoria SIS 13/07/2016, e-mails, 4ª Alteração Contratual Prosegur Serviços Aeroportuários, e-mails, Ata Assembléia Prosegur Activa Alarmes S/A, e-mails, folhas ininteligíveis, Atualização da Dívida da B13 Ref Aquisição do Grupo Nordeste, Demonstrativos Financeiros, e-mails, Prosegur Companhia de Seguridad y sociedades dependientes Principales Puntos de Revisión Auditoria - Diciembre 2014, Conciliação Salários a Pagar, KPMG Projeto Norte relatório de diligência 23/04/2009, KPMG Project Liderança november 19, 2008, Avaliação Atuarial para fins Contábeis 31/12/2015, Jornadas Formativas 04/2015, págs. 13.664/13.671, comprovantes de viagem, e-mails, Informe de Servicios Prestados a Filiales 2015 Administración Corporativa, Jornadas Formativas 04/2015, Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações da empresa Yasuhiro Empr e Part S/A; págs. 13.784 e sgts, **doc. 40**, contrato de vendor, em inglês, não traduzido; págs. 13.803 e sgts, **doc. 41**, e-mails e cotações de preços, Proposta Técnica Comercial MontBlanc Catarina-SP Opção HIKVISION, Proposta Comercial, Planilha de Preços dez/2013, Ordens de Compra, e-mails, Informes de Servicios Prestados a Filiales 2015 Cuentas Globales, no Brasil. Argentina, Francia, Chile, Portugal, Singapura, Alemanha, etc., págs. 15.149/15.152 ininteligível, MSGS Project Cost Calculatio Template, Planilha de

Preços, 09/2014, Escala de vigilantes em México City, tabela com horas x guardas em endereços localizados nos Estados Unidos, e outros países.

e. Págs. 15.227/28.640, **doc.42 a doc. 76, documentação análoga, (às vezes repetida, alguns ininteligíveis)** onde se identificam materiais gráficos sobre produtos oferecidos pelo Grupo Prosegur, contendo orientações sobre público e mercados a atingir e estratégias de entrada, sobre como abordar, sobre segmentação de clientes, sobre novos produtos e estratégias, agendas de reuniões operacionais, orientações sobre procedimentos de instalação de produtos, descrições de sistemas digitais e como os instalar e operar, e suas finalidades e vantagens, caixas automáticos e uso de cartões, identificação de desvios, comprovantes de viagens (reservas em hotéis, *boarding passes*, cópias de carimbos em passaportes, às vezes com informações sobre os custos, às vezes não), Informes de Servicios Prestados a Filiales, especificando departamento, descrevendo sucintamente as tarefas, datas e pessoa, vistos por chefia (não especificam horas aplicadas, nem valores/custos), e-mails entre pessoas em português, inglês, ou espanhol sobre assuntos diversos da área financeira, produtos, preços, compras, acidentes, sistemas, reuniões, dúvidas, orientações, transferências bancárias e de arquivos digitais, prestações de contas e envio de relatórios contábeis, financeiros, agendamento de teleconferências; documentos relativos a Propostas de serviços para clientes, Análises das instalações físicas, Orientações sobre *press releases* para a imprensa; materiais de divulgação do Grupo Prosegur; Planejamento e prestações de contas, cronogramas de implantação, orientações sobre preservação de documentos eletrônicos, Manuais de procedimentos em diversas áreas, Manuais orientando sobre aspectos gráficos da Marca Prosegur, documentos relativos a Planejamento de Estratégias Corporativas e sua implementação, Agendamento de eventos institucionais, planilhas excel com dados de contas a pagar, despesas de viagem (docs. 39, 41 e 44 e outros ilegíveis, 57.2 em diante, 64 (alguns em branco), alguns 69), relatórios sobre a Fundación Prosegur, matérias sobre o Grupo publicadas na imprensa em vários países, Relatórios de ações de Comunicação e avaliações da repercussão, Contratos de Compra de cotas sociais de empresas de segurança, Atas de Assembleias (nem sempre da autuada, mas de outras empresas do grupo), pesquisas de mercado, materiais didáticos sobre cálculos de índices de desempenho, sobre valores, atas de reuniões, Contrato de trabalho de diretor deslocado para prestar Serviços no Brasil (**doc. 76**), e análogos.

62. **Em síntese, tratam-se de materiais (repetidos muitas vezes) referentes a produtos, procedimento, estratégias, aparentemente elaborados na Prosegur Espanha (trata-se de uma inferência, pois nada consta a comprová-lo) e aplicáveis às empresas do Grupo; comprovantes de viagens de executivos e Informe de Sevicios Prestados a Filiales**, informando nomes de funcionários que trabalharam nos departamentos da Prosegur Espanha, informando qual atividade e a serviço de qual empresa do grupo, mas cuja relação com os valores pagos não foi estabelecida nos respectivos valores anuais e rateios da Autuada. (grifos do original)

63. Págs. 28.641/28.713 (**doc. 77** comentado adiante) **Doc 78** – Declarações de Diretores e Gerentes da Autuada de que os serviços do *Head Office* Prosegur Espanha são necessários e complementares aos locais.

64. Págs. 28.713/28.802, **doc. 79** traduzido, Local File 2016 da Prosegur Compañia de Seguridad S/A, referente à documentação de preços de transferência da Prosegur Compañia de Seguridad S/A com entidades relacionadas, em 2016; págs. 28.804/28.890, **doc. 81**<sup>3</sup>, Documentação sobre Preços de transferência, traduzido, ref. exercício encerrado em 31/12/2015.

a. A Impugnante argumenta que “(iv) a não realização de cobrança dos serviços prestados implica em afronta as regras de preço de transferência da Espanha “ e (apresenta o doc. 79, Master file, que é estudo seu de preço de transferência a

<sup>3</sup> Não consta nos autos o doc. 80.

pedido do Fisco Espanhol, com tradução juramentada e cita exemplos para o ano 2016, pág. 4.713; e ainda o doc. 81) – analisando-se estes documentos, verifica-se que descreve Plano de Ação Beps, estrutura, atividades, país de atuação, estratégia de negócio, entidades relacionadas com as quais realiza transações e descrição destas e análise da prestação de serviços de apoio à gestão, consultoria de negócio, Serviços de Consultoria, Licença de Uso de Know-how, operações de caráter financeiro, locação de imóveis, atribuições de pessoal, transferência de registro de marca, refaturamento - de fato, pagamentos de serviços a empresas ligadas estão sujeito às regras de transferência, porém, no caso do pagamento pela controlada no Brasil à sua controladora 99,998% em outro País, está também sujeito às demais condições que já foram citadas neste voto e, no presente caso, os valores de tais pagamentos não estão suportados por documentos comprobatórios dos custos alegadamente incorridos que teriam dado origem à cobrança pela Prosegur España e pagamento pela Autuada. (Grifos do original)

65. Págs. 28.891/28.900, traduzido: a Impugnante aponta que o **doc. 82**, comprova que os valores recebidos pela Prosegur Espanha foram tributados pelo IR espanhol:

a. tradução juramentada do formulário Modelo 200, NIF A28130882 Prosegur Companhia de Seguridad SA:

i. 2014, em que consta “Transações com pessoas ou entidades relacionadas (vinculadas)”, entre outros Prosegur Brasil S/A Transporte de Valores, (consta do original I (I de Ingreso/P pago), traduzido por Receita/Pagamento), Valor da Transação 11.103.317,00;

ii. 2015, em que consta “Transações com pessoas ou entidades relacionadas (vinculadas)”, Prosegur Brasil S/A Transporte de Valores e Se, (consta do original I (I de Ingreso/P pago), traduzido por Receita/Pagamento), Valor da Transação 4.742.949,20, 10.500,00, 326.041,00 e 8.419.577,77;

iii. 2015, em que consta “Transações com pessoas ou entidades relacionadas (vinculadas)”, entre outros Prosegur Brasil S/A Transporte de Valores e Se, (consta do original I (I de Ingreso/P pago), traduzido por Receita/Pagamento), Valor da Transação 11.468.305,47; (Grifos do original)

b. pág. 28.896, tradução juramentada do formulário Modelo 232, Declaração informativa de transações relacionadas e de transações e situações referentes a países ou territórios considerados paraísos fiscais”;

i. ano não informado, em que consta, Transações com pessoas ou entidades relacionadas, entre outros 17.428.731/0001, Prosegur Brasil S/A Transporte de Valores e Segurança, (consta do original I (I de Ingreso/P pago), traduzido por Receita/Pagamento), Valor da Transação 2.501.241,90, 7.878.735,38 e 12.255.135,44.

66. Págs. 28.897/28.900, copias dos originais em espanhol; acessou-se o site <https://www.agenciatributaria.gob.es> e o Código Seguro de Verificación–CSV 2D44T9BJM8YTEML3, pág. 28.897:

INFORMACIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN MODELO 200 [entregues em 23/07/2015 e 22/07/2016 - NIF Presentador: A28430882]

[...]

a. **não se observou apuração ou demonstrativo ou comprovação de recolhimento de quaisquer tributos;**

b. Cabe destacar que, **mesmo se foram tributados como receita, na Espanha os valores que a Autuada pagou à Prosegur España, tal fato não comprova que os valores eram devidos, nem comprova que os montantes correspondam a custos incorridos; o fato é que a Prosegur España recebeu os valores em discussão, da subsidiária indireta e o fisco Espanhol teria classificado os recebimentos (aliás plenamente confirmados) como receita tributável; o fato de um valor remetido à controladora no exterior ter sido**

**lá no exterior tributado como receita, não prova que aqui no Brasil, signifique despesa da controlada, dado que poderia se tratar de remessa de dividendos, lucros distribuídos, Juros sobre Capital Próprio, por exemplo.**  
(Grifo nosso)

68. Págs. 28.901/28.911, [**doc 83**] reapresenta as Facturas da Porsegur España referentes aos serviços pagos pela Autuada; págs. 28.912/, **doc 84**, reapresenta as operações de Câmbio – como já comentado, não restam dúvidas de que os pagamentos/remessas ao exterior, foram efetuados. (Grifo nosso)

69. Págs. 28.934/28.967, **Doc 85** - Resposta TIF 03 [...]

70. À pág. 28.968, Arquivo Não Paginável contendo:

a. docs. 10 02 02.xls (não foi possível ler) e 10 02 03.xlsx (planilha Excel Depliegue Sistema 3P España, actualizado 3 junio 2014, com cronograma deste projeto, especificando Departamento, nome do responsável/participante, Actas/Informes Comitès Direccion, para o ano 2014, não informa custos ou valores, ou horas homem aplicadas;

b. doc. 11.xls, planilha Excel Listado Clientes Corporativos TOP, de vários países, incluído o Brasil, informa nome e dados do cliente, e do entrevistador;

c. doc 16 03 1.xlsx, planilha Excel, Simulação com novo valor negociado com a PITCO Asia Pacific Ltd, comparativo novo preço e preço última importação, cotação e NF última importação em 23/12/2015;

d. doc. 38 02.xlsx, não foi possível ler;

e. doc 77.xlsx, planilha Excel: Reparto Todos menos Viajes, em que um total de 839.890,78 Euros é rateado a vários países, proporcionalmente ao nº de assistentes - para o Brasil 10,62% referente a 41 assistentes; Viajes, rateio análogo, restando o Brasil com 41 assistentes com 16,02% do total de Viajes 909.890,78 Euros; Listado assistentes, com os dados destes e das viagens que realizaram e país;

f. doc. 86.xlsx, planilhas Excel referentes à Fatura 2140282, de 2014, no total de 11.103.370,00 Euros, informando o valor em Euros referente aos custos (ao que tudo indica acrescidos do percentual de lucro) para cada Departamento e descrevendo as atividades desenvolvidas, e para cada Departamento, detalhando a estrutura e nomes dos funcionários;

g. doc. 87.xlsx, planilhas Excel referentes à Fatura 2150444, de 2015, no total de 7.842.886,45 Euros, informando o valor em Euros referente aos custos (ao que tudo indica acrescidos do percentual de lucro) para cada Departamento e descrevendo as atividades desenvolvidas, e para cada Departamento, detalhando a estrutura e nomes dos funcionários;

h. doc 88.xlsx, planilhas Excel referentes à Fatura 2160061, de 2016, no total de 1.887.580,17 Euros, informando o valor em Euros referente aos custos (ao que tudo indica acrescidos do percentual de lucro) para cada Departamento e descrevendo as atividades desenvolvidas, e para cada Departamento, detalhando a estrutura e nomes dos funcionários.

71. **Posteriormente, em 01/07/2019**, anexou os documento de págs. 28.975/29.704:

a. Doc. 01, págs. 29.008/29.031, Informe de Experto Independiente sobre a Prosegur Brasil, em 23/05/2019, referente ao ano 2014, pela **KPMG**, com os documentos anexos de págs. 29.032/29.055, “Contrato de Prestación de Servicios de Apoyo a la Gestión, 01/2007; e págs. 29.056/29.105, Modelo 200 relativo al Impuesto de Sociedades del grupo fiscal consolidado español del ejercicio 2014; págs. 29.106/29.195, tradução juramentada de todos estes documentos; págs. 29.197, documentos análogos relativos ao ano 2015, e tradução juramentada de págs. 29.318/29.432; págs. 29.433/29.563, documentos análogos relativos ao ano 2016, e tradução juramentada às págs. 29.502/29.563;

i. **Análise ano 2014:** consta o Importe Total Faturamento para várias empresas do grupo Prosegur no Brasil, entre os quais a Autuada cujo montante foi **11.103.317** Euros (KPMG declara serem os dados elaboração própria, a partir dos registros contábeis e de gestão do Grupo); no item 3 Determinação dos valores faturados por Prosegur a título de serviços de apoio à gestão do exercício 2014, descreve o processo de imputação dos serviços à gestão faturados por Prosegur (Espanha), esclarece os tipos de custos; apresenta Quadros 5 e 6 e o roteiro para chegar aos valores (não são apresentados detalhamento tampouco planilhas analíticas, apenas os passos seguidos e o resultado final):

[...]

iii. **Análise ano 2015:** consta o Importe Total Faturamento para várias empresas do grupo Prosegur no Brasil, entre os quais a Autuada cujo montante foi **11.468.305** Euros no Quadro 5 (KPMG declara serem os dados elaboração própria, a partir dos registros contábeis e de gestão do Grupo); no item 3 Determinação dos valores faturados por Prosegur a título de serviços de apoio à gestão do exercício 2015, descrição análoga; apresenta Quadros 6 e 7 e o roteiro para chegar aos valores (não são apresentados detalhamento tampouco planilhas analíticas, apenas os passos seguidos e o resultado final): (Grifo do original)

[...]

iv. **Análise ano 2016** (01/01 a 31/07/2016): consta o Importe Total Faturamento para várias empresas do grupo Prosegur no Brasil, entre os quais a Autuada cujo montante foi 7.403.037 Euros no Quadro 5 (KPMG declara serem os dados elaboração própria, a partir dos registros contábeis e de gestão do Grupo); no item 3 Determinação dos valores faturados por Prosegur a título de serviços de apoio à gestão do exercício 2016, descrição análoga; apresenta Quadros 6 e 7 e o roteiro para chegar aos valores (não são apresentados detalhamento tampouco planilhas analíticas, apenas os passos seguidos e o resultado final): (Grifo do original)

112. Os Pareceres elaborados pela KPMG anexados aos autos elencam os valores faturados pela Prosegur Espanha, matriz do grupo empresarial, a título de serviços de apoio à gestão para as sociedades vinculadas nos anos calendários 2014, 2015 e 2016 (valores em Euro).  
Veja-se

**Ano-calendário 2014: 12.183.016 Euros** (e-fls. 29023)

*Cuadro 6.: Detalle del coste derivado de los servicios de apoyo asociado a cada país de actividad del Grupo*

País	Costes Directos PCS	Costes DTI	Costes Alarma y Teconología	Costes USAP	Total
España	5.758.924	13.004.763	1.055.164	-	19.818.851
Alemania	895.793	1.189.884	-	-	2.085.677
Portugal	930.702	1.528.361	257.407	-	2.716.469
Francia	1.460.022	1.907.091	42.941	-	3.410.054
Brasil	4.120.105	7.964.040	98.871	-	12.183.016
Argentina	2.225.166	3.359.191	113.073	-	5.697.429
Chile	542.363	1.618.851	62.653	691.548	2.915.415
Perú	700.083	1.835.081	117.590	-	2.652.753
Uruguay	259.579	834.649	124.118	616.157	1.834.502
Paraguay	134.526	391.863	5.802	190.436	722.627
México	445.716	608.002	14.029	-	1.067.747
Colombia	769.355	1.698.643	121.742	-	2.589.740
Australia	104.666	579.752	-	-	684.418
Singapur	405.392	214.382	-	-	619.773
<b>Total</b>	<b>18.752.390</b>	<b>36.734.552</b>	<b>2.013.389</b>	<b>1.498.141</b>	<b>58.998.471</b>

*Fuente: KPMG, elaboración propia, a partir de los registros contables y de gestión del Grupo.*

**Ano-calendário 2015: 12.616.893 Euros** (e-fls. 29211)

Cuadro 7.: Detalle del coste derivado de los servicios de apoyo asociado a cada país de actividad del Grupo

Pais	Costes Directos PCS	Costes DTI	Costes Alarma y Teconologia	Costes USAP	Convención Prosegur	Total
España	7.705.567	14.899.054	1.064.723	-	282.865	23.952.208
Alemania	1.057.790	1.483.500	-	-	22.044	2.543.334
Portugal	909.030	1.679.533	278.331	-	44.088	2.910.982
Francia	1.374.398	2.025.604	48.666	-	34.290	3.482.958
Brasil	4.692.200	7.766.404	57.867	-	100.422	12.616.893
Argentina	4.888.983	5.020.760	156.949	-	144.510	10.211.202
Chile	808.614	1.884.157	60.965	929.920	29.392	3.713.047
Perú	933.784	2.384.347	138.470	122.920	63.682	3.643.204
Uruguay	383.127	863.338	141.519	527.480	36.740	1.952.204
Paraguay	227.659	506.531	9.689	224.300	22.044	990.223
México	349.283	637.520	31.189	56.800	24.493	1.099.285
Colombia	761.593	1.812.219	92.247	99.530	51.436	2.817.024
Australia	557.735	715.652	-	-	26.943	1.300.330
Singapur	192.962	250.350	-	-	26.943	470.255
<b>Total</b>	<b>24.822.724</b>	<b>41.928.968</b>	<b>2.080.616</b>	<b>1.960.950</b>	<b>909.891</b>	<b>71.703.149</b>

Fuente: KPMG, elaboración propia, a partir de los registros contables y de gestión del Grupo.

Ano-calendário 2016 (até 31/07): 7.185.358 Euros (e-fls. 29447)

Cuadro 7.: Detalle del coste derivado de los servicios de apoyo asociado a cada país de actividad del Grupo

Pais	Costes Directos PCS	Costes DTI	Costes Alarma y Teconologia	Costes USAP	Total
España	4.910.469	10.029.935	911.057	-	15.851.461
Alemania	712.151	1.248.977	-	-	1.961.128
Portugal	714.015	1.246.310	182.557	-	2.142.882
Francia	885.702	1.596.849	23.929	-	2.506.480
Brasil	2.483.557	4.680.098	21.704	-	7.185.358
Argentina	2.141.371	3.060.268	91.207	-	5.292.846
Chile	432.674	1.115.359	39.283	451.820	2.039.136
Perú	510.291	1.333.934	83.868	251.011	2.179.104
Uruguay	196.237	576.078	83.915	251.011	1.107.242
Paraguay	126.368	336.977	7.861	100.404	571.610
México	111.476	430.118	12.391	125.506	679.490
Colombia	303.934	1.041.413	7.487	225.910	1.578.743
Australia	340.981	514.897	-	-	855.878
Singapur	127.225	134.359	-	-	261.584
<b>Total</b>	<b>13.996.451</b>	<b>27.345.571</b>	<b>1.465.259</b>	<b>1.405.662</b>	<b>44.212.943</b>

Fuente: KPMG, elaboración propia, a partir de los registros contables y de gestión del Grupo.

113. Após análise da documentação apresentada em impugnação, a decisão recorrida conclui pela manutenção da glosa nos seguintes termos (e-fls. 29722-29744):

72. A causa da autuação foi que a Prosegur Brasil **não logrou comprovar a efetiva prestação de serviços pagos à sua controladora no exterior**, deduzidos como despesa e tampouco a exatidão dos valores constantes das faturas apresentadas: **dois pagamentos foram efetuados não à sua controladora, mas à Prosegur Portugal**; sobre a resposta ao TIF 03, cabe concordar com o Autuante de que **publicações na imprensa sobre a empresa não se prestam à comprovação exigida**; quanto às despesas de viagens de executivos – subsomem-se à Solução de Consulta Cosit nº 378, de 2017, e os valores estão muito aquém dos montantes que a Autuada pagou à Prosegur España; as peças relativas a procedimentos, normas, ou exposições de procedimentos, valores da empresa, sem maiores esclarecimentos ou vinculação não são serviços prestados à Autuada, mas peças direcionadas a todo o grupo; sobre o doc. 08, comprova as viagens de executivos, gasto disciplinado, pela Solução de Consulta citada; sobre o doc. 12, **expõem simplesmente quais seriam os departamentos e serviços e os totais, sem qualquer desdobramento analítico da sua composição, nem os correspondentes documentos que os suportam**; sobre os docs 13 a 76, tratam-se de materiais referentes a produtos, procedimento, estratégias,

aparentemente elaborados na Prosegur Espanha (trata-se de uma inferência, pois nada consta a comprová-lo); sobre os preços de transferência, de fato, pagamentos de serviços a empresas ligadas estão sujeitos às regras de transferência, porém, no caso do pagamento pela controlada no Brasil à sua controladora 99,998% em outro País, está também sujeito às demais condições que já foram citadas neste voto e, no presente caso, **os valores de tais pagamentos não estão suportados por documentos comprobatórios dos custos alegadamente incorridos que teriam dado origem à cobrança pela Prosegur Espanha e pagamento pela Autuada**; sobre alegação que os recebimentos foram tributados na Espanha, **mesmo se foram tributados como receita, na Espanha os valores que a Autuada pagou à Prosegur Espanha, tal fato não comprova que os valores eram devidos, nem comprova que os montantes correspondam a custos incorridos**; **sobre o Parecer KPMG**, confirma os valores que foram cobrados e pagos pela Autuada em 2014, 2015 e 2015, e os procedimentos de registro e rateio que constam do Contrato; quanto aos valores que apontou de custos totais por Departamento e valores apropriados a cada País, repetem os dados já fornecidos pela Autuada e **tampouco consta detalhamento analítico e não constam documentos comprobatórios dos custos, nem mesmo por amostragem** - embora empresa com tradição na área de auditoria, não é a KPMG um preposto da RFB a ponto de a RFB, porque a KPMG afiançou que os custos existem e foram rateados de forma correta, apoiar suas decisões em tais afirmativas - a análise deve ser do AFRFB, por disposição legal e dever funcional deste.

73. Resumindo, quanto à composição dos Honorários de Serviços, **não apresentou os custos analiticamente, nem documentos comprobatórios dos custos, assim, avalia-se que, como consta do Contrato que a Sociedade (Prosegur Companhia de Seguridad S/A) manterá toda a documentação comprobatória dos custos e serviços e quando exigido, os fornecerá ao Cliente (Prosegur Brasil), bastaria à Autuada, para cada valor pago**:

a. **apresentar os comprovantes dos Gastos Diretos de Terceiros, e dos Serviços Dedicados que, segundo o Contrato, são faturados diretamente à Autuada – NÃO APRESENTADOS**

b. apresentar planilha especificando quais serviços da Tabela I foram prestados (FORAM apenas LISTADOS);

i. **juntar os respectivos comprovantes dos custos/despesas incorridos pela Sociedade (NÃO FORAM APRESENTADOS)**;

ii. aplicar o percentual de lucro convencionado e totalizar os Honorários Totais Atribuíveis incorridos pela Sociedade (NÃO FOI DEMONSTRADO, PRESSUPONDO-SE QUE OS TOTAIS JÁ OS INCLUAM);

iii. apresentar as planilhas com o rateio que quantifiquem a parcela atribuída à Autuada (FOI APRESENTADA, PORÉM SEM OS DETALHAMENTO QUE A DEVERIA PRECEDER);

c. Totalizar cada um dos montantes dos Honorários pelos Serviços, pagos pela Autuada (FORAM TOTALIZADOS, PORÉM SEM O DETALHAMENTO QUE OS DEVERIA PRECEDER).

114. Em recurso voluntário, a Recorrente informa que é parte do Grupo Prosegur que atua na prestação dos serviços de segurança em mais de 15 países ao redor do mundo, por meio de subsidiárias locais. Com o objetivo de otimizar a utilização de recursos e padronizar os procedimentos, a Prosegur Espanha passou a realizar diversas atividades de apoio, como aquelas executadas pelo departamento financeiro, fiscal, recursos humanos, tecnologia da informação,

marketing, etc., todas necessárias à manutenção da fonte produtora das diversas empresas do Grupo Prosegur ao redor do mundo, incluindo a Recorrente.

115. Inicialmente, todo custo incorrido nesse contexto era suportado integralmente pela Prosegur Espanha. Entretanto, relata a recorrente, que fora autuada pelo Fisco espanhol (2012) em razão da dedução de despesas relativas às atividades de administração e direção de partes relacionadas localizadas no exterior, nos exercícios fiscais de 2005 e 2006, sem que houvesse o reconhecimento contábil de receitas pela realização de tais serviços.

116. Ante a autuação do Fisco espanhol e o fato de parte dos serviços desempenhados pela Prosegur Espanha beneficiar empresas localizadas em outros países, tornou-se necessário o faturamento dos serviços aos beneficiários, de acordo com métricas de mercado. Assim, com vistas a regularizar a prestação dos serviços, a recorrente e a Prosegur Espanha firmaram Contrato de Prestação de Serviço e Apoio à Gestão, a partir de 2007, como visto acima, o qual estabelece os serviços centralizados/prestados pela Prosegur Espanha em benefício da recorrente, os critérios de remuneração, dentre outras disposições.

117. Apresenta planilha com 26 setores da Prosegur Espanha que prestaram serviços à recorrente (Controle de Qualidade Corporativo, Faturamento Pitco Asia, Direção Corporativa de Negócio de Tecnologia, Direção Corporativa de Negócio de Alarmes, Direção Corporativa de Negócio de Vigilância, Marketing Corporativo Marketing Corporativo, Estratégia e Gestão de Desenvolvimento de Negócios, Direção Econômico-Financeira, Tesouraria Grupo, Riscos e Gestão de Seguros, Administração Corporativa, Contas Globais, Direção Corporativa do Negócio de CASH, Desenvolvimento Corporativo M&A, Jurídico Grupo, Organização e Responsabilidade Corporativa, Recursos Humanos Corporativo, Fiscal Corporativo, Compras Corporativas, Frota, Segurança Corporativa, Intervenção Corporativa, Serviços de Tecnologia da Informação, Imóveis Corporativos, Internacional, Convenção Prosegur) e detalha as atividades desenvolvidas por esses setores (itens 144 a 260 do recurso voluntario) com vistas a demonstrar a natureza, extensão e efetividade dos serviços contratados junto ao chamado *head office* da Prosegur Espanha, além da sua necessidade para a realização de suas atividades e geração de renda.

118. Alega ainda que a decisão recorrida *“impõe exigências que excedem àquelas impostas pela legislação para que uma despesa seja considerada dedutível. Não há na legislação disposição que imponha que o contribuinte apresente a abertura dos custos dos serviços contratados para que esses sejam considerados dedutíveis”*. Aduz ainda que *“o volume de notas fiscais que compõe o custo de cada centro de custo que prestou serviço em benefício da Recorrente, no período de 2014 a 2016, tornaria impossível a possibilidade de comprovação de todas as despesas incorridas Prosegur Espanha”*.

119. Afirma que a documentação comprobatória colacionada aos autos *“comprova vasta e detalhadamente: (i) a natureza dos serviços contratados; (ii) a composição do preço pago; (iii) o recolhimento de todos os tributos devidos nessa operação; e (iv) os valores contabilizados e deduzidos. Em mesmo sentido, a contabilidade da sociedade foi corretamente escriturada pela Recorrente e deve ser considerada prova em seu favor”*.

120. Desde já afirma-se que não procede tal argumentação, porquanto a decisão recorrida, na mesma linha da autoridade fiscal autuante, exigiu que a recorrente deveria “*apresentar os comprovantes dos Gastos Diretos de Terceiros, e dos Serviços Dedicados que, segundo o Contrato, são faturados diretamente à Autuada*”, os quais não foram apresentados.

121. Todavia, “*apesar de entender não ser necessário no presente caso*”, a recorrente aduz que solicitou junto à Prosegur Espanha os demonstrativos dos custos incorridos na prestação dos serviços que lhe beneficiaram, no período de 2014 a 2016, e anexou aos autos relatórios com a composição dos gastos de cada um dos centros de custos (planilha custo 2014, 2015 e 2016, e-fls. 29918) e “*exemplos dos comprovantes (i.e., invoices) dos gastos escriturados nos relatórios e dos respectivos comprovantes de pagamento*” (e-fls. 29.919 - 32756).

122. Vejamos o exemplo citado no recurso voluntário referente ao departamento de Recursos Humanos, código GG201, cujo custo total no ano calendário de 2015 foi EUR 1.127.864,98 e na Prosegur Brasil EUR 146.373,96.

123. Conforme planilha Custo 2015 (e-fls. 29918) o custo total de 1.127.864,98 Euros “*é decorrência da soma dos gastos com pessoal (EU 618,41 mil), outros gastos com pessoal (EU 103,86 mil), gastos externos (EU 394,11 mil), custos com infraestrutura de informática (EU 1,94 mil), outros gastos (EU 8,40 mil), imóveis (EU 1,09 mil), e outros gastos diversos (EU 0,06 mil)*”.

124. De início, já é possível notar os aspecto extremamente genérico de algumas rubricas. Em seguida a recorrente aduz que:

333. A Recorrente junta, ao presente Recurso Voluntário, **alguns exemplos de invoices** (número das *invoices* anexadas constam na Coluna D do Excel) **que comprovam os seguintes custos: (i) com pessoal; e (ii) custos com viagens de empregados, o que inclui hotel, passagens aéreas e locação de carros (doc. n.º 05)**. Vale destacar que as despesas com empregados e viagens registradas pela Prosegur Espanha são parte do custo dos serviços prestados por essa empresa e, por isso, não são passíveis de mero reembolso pela Recorrente, como quis fazer parecer a r. Decisão Recorrida. Além disso, referidos valores foram efetivamente pagos pela Prosegur Espanha, conforme demonstrado em comprovantes de pagamento das faturas (*doc. n.º 04*).

334. **Por se tratarem de milhares de lançamentos contábeis, os quais são individualmente suportados por um ou mais documentos, a Recorrente apresenta alguns desses documentos relativos a cada centro de custo.** Desta forma, esse E. CARF poderá verificar: (i) a exata composição dos valores dos custos dos serviços prestados pela Prosegur Espanha; e (ii) que os valores contabilizados por essa empresa no exterior têm comprovação hábil e idônea.

335. Nota-se que o seguinte racional fica esclarecido e devidamente comprovado pela Recorrente: as *invoices* e custos incorridos para a realização das atividades de cada um dos centros de custos são devidamente contabilizados pela Prosegur Espanha e são suportados por documentação idônea.

336. **A partir do valor total, apurado pelo registro contábil dos gastos da Prosegur Espanha na prestação dos serviços, essa empresa realiza o rateio dos custos entre as suas subsidiárias, entre as quais a Recorrente, nos termos explicado nos laudos preparados pela KPMG (fls. 29.009/29.563).** Tendo o valor rateado, a Prosegur Espanha, então aplica a margem de lucro, prevista no contrato de serviço com cada uma das suas subsidiárias, chegando, então ao valor final a ser cobrado. (Grifo nosso)

125. Como se vê, apesar de a recorrente apresentar alguns documentos, tal qual

solicitado pela decisão recorrida, a meu ver, não são suficientes para permitir a dedutibilidade das despesas porquanto a recorrente não discrimina, tampouco prova a parcela do custo total pertencente à Prosegur Brasil. Explico.

126. De acordo com o exemplo citado pela recorrente no seu recurso, o custo do departamento de Recursos Humanos, código GG201, no ano-calendário 2015, foi de EUR 1.127.864,98 - pessoal (EUR 618,41 mil), outros gastos com pessoal (EUR 103,86 mil), gastos externos (EUR 394,11 mil), custos com infraestrutura de informática (EUR 1,94 mil), outros gastos (EUR 8,40 mil), imóveis (EUR 1,09 mil), e outros gastos diversos (EUR 0,06 mil). Este montante estaria incluso no montante global do custo de serviços de apoio para a Prosegur Brasil, conforme Parecer da KPMG, no valor de EUR 12.616.893 (e-fls. 29211).

127. Veja-se os documentos apresentados:

i) Emitente: LEE HECHT HARRISON S L, Fecha: **26/05/2014**; Datos del Servicio: PROGRAMA DE GESTION DE CARREF (AS A FAVOR DE DIANA MARIN. Total Factura 7.260,00 € (e-fls. 30359); (a parte central da fatura está oculta)

ii) Emitente: Manpower; Factura MIV-651480; Fecha Factura: **30 de Noviembre de 2013**; MO -(Personal de oficina-Ledesma Duran, Ana Belen 04/11/2013 a 22/11/2013); Total Factura 2.056,03 (e-fls. 30360);

iii) Emitente: Telecom; Factura 9130378313, Fecha **28.11.2013**; Serv. des Operativos Portugal 126; TOTAL FACTURA (EUR): 7.013,16 (e-fls.30361);

iv) Emitente e destinatário: Prosegur Madrid; Factura 2014010001; Fecha: **31-ENE-14**; despesas de viagem e honorários; IMP. FACTURA 24,449.75 (e-fls. 30362-30367);

v) Emitente: Carlson Wagonlit Travel; FACTURA AGRUPADA 15-692-0500313 FECHA: **25/06/2015**; despesas de viagem (e-fls. 31348-31357); (duplicado às e-fls. 32743-32751);

vi) Emitente: Peoplematters; Factura 1502/0007; Inscripción de D. Jaime Durán de Inclán ai curso+ examen GR6: Retribución Variable (25 - 27 de **febrero de 2015**); TOTAL: 1.694,00 €; (e-fls 31358); (duplicado às e-fls. 327553);

vii) Emitente: Santander; FACTURA: PCS1601002 21; Fecha: 31 de **enero de 2015**; CENTRO DE GOSTE: 002 DIRECCION; Total 19.893,36 €; (e-fls. 31359); (duplicado às e-fls. 32754);

viii) Emitente: Chèque Déjeuner; Factura O427O76; Fecha: **29/12/2014**; cheque gourmet; Total 32700,65 (e-fls. 31360); (duplicado às e-fls. 327555);

ix) Emitente: Chèque Déjeuner; Factura 0519227; Fecha: **30/09/2015**; cheque gourmet; Total 36.522,26 (e-fls. 31361) (duplicado às e-fls. 327556);

128. Como se vê, além de a recorrente anexar documentos referentes a períodos diversos da autuação (2013), bem como em duplicidade, o que é praxe no caso em análise, não é possível afirmar que tais serviços compõe o custo total global.

129. Ademais, também não é possível estabelecer qual a parcela específica do rateio

que pertence a autuada. Observe-se que a decisão recorrida foi clara ao especificar os pontos que deveriam ser apresentados:

- a. apresentar os comprovantes dos Gastos Diretos de Terceiros, e dos Serviços Dedicados que, segundo o Contrato, são faturados diretamente à Autuada – NÃO APRESENTADOS
- b. **apresentar planilha especificando quais serviços da Tabela I foram prestados** (FORAM apenas LISTADOS);
- i. **juntar os respectivos comprovantes dos custos/despesas incorridos pela Sociedade** (NÃO FORAM APRESENTADOS);
- ii. **aplicar o percentual de lucro convencionado e totalizar os Honorários Totais Atribuíveis incorridos pela Sociedade** (NÃO FOI DEMONSTRADO, PRESSUPONDO-SE QUE OS TOTAIS JÁ OS INCLUAM);
- iii. **apresentar as planilhas com o rateio que quantifiquem a parcela atribuída à Autuada** (FOI APRESENTADA, PORÉM SEM OS DETALHAMENTO QUE A DEVERIA PRECEDER);
- c. **Totalizar cada um dos montantes dos Honorários pelos Serviços, pagos pela Autuada** (FORAM TOTALIZADOS, PORÉM SEM O DETALHAMENTO QUE OS DEVERIA PRECEDER). (Grifo nosso)

130. Como se vê, novamente a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório.

131. A corroborar a deficiência probatória, vejamos o caso dos *Servicios Tecnología de la Información (DTI)* cuja despesa glosada no ano-calendário 2014 foi de **EUR 7.314.594,38**, do total de EUR 11.103.317,00. A recorrente aduz em seu recurso voluntário o que segue:

### *23. Servicios de Tecnología da Informação*

238. **Dentre todos os serviços contratados junto a Prosegur Espanha, os que possuem maior representatividade**, em termos de composição do preço, são os relacionados com a **área de tecnologia**. Pode-se verificar que **do total de €20.833.783,59 glosados pela D. Fiscalização no presente Auto de Infração, €13.409.060,37 são relativos aos serviços de tecnologia e segurança da informação** prestados pelo departamento chamado Serviço de Tecnologia da Informação da Prosegur Espanha.

239. O departamento gerencia e coordena serviços de tecnologia da informação por posto de trabalho, servidor, comunicações e manutenção de equipamentos comentos de computadores. Dessa forma, as principais funções e responsabilidades desse setor são: (i) **identificar os riscos** que podem impactar o Grupo Prosegur, evitando que ele atinja os seus objetivos, (ii) **fazer uma avaliação de risco** da área de Tecnologia da Informação e administrar o seu tratamento, e (iii) **integrar a gestão de riscos** nos processos de planejamento estratégico do Grupo Prosegur.

240. Na prática, a **Prosegur Espanha celebra contratos de fornecimento de tecnologia para todo o Grupo Prosegur, destacando-se a contratação do serviço global com a Oracle Corporation, empresa responsável pela operacionalização do sistema de controle administrativo utilizado pelo Grupo Prosegur ao redor do mundo.**

241. **As ferramentas contratadas pela Prosegur Espanha e disponibilizadas para as demais empresas do Grupo Prosegur**, entre elas a Recorrente, são responsáveis pelos sistemas contábeis, fiscais, financeiros e diversos outros. Nota-se **que se trata de ferramenta vital à operação da Recorrente**. Cada um dos computadores utilizados

pelos colaboradores da companhia no Brasil está conectado a esse sistema e sua utilização diária possibilita a execução das atividades da Recorrente.

242. Além disso, **são contratados serviços de validações e provas dos sistemas, suporte aos usuários locais, manutenção de bancos de dados, entre diversos outros.**

243. Nesse contexto, **a Recorrente apresentou vasta documentação sobre os diversos projetos implementados (doc. n.º 69 da Impugnação). [e-fls. 27645]** Destaca-se entre eles, o projeto em que se estudou a possibilidade de modificação das rotinas de tecnologia da área fiscal (*doc. n.º 70 da Impugnação*) [28513]. Pode-se notar também a grande frequência com que os profissionais do departamento se deslocaram fisicamente até a Recorrente, demonstrando de forma inequívoca a efetiva prestação dos serviços pela Prosegur Espanha.

244. Nesse sentido, **a Recorrente apresenta alguns dos comprovantes de emissão de passagens aéreas para profissionais do departamento, nos anos de 2014, 2015 e 2016, e comprovantes de reservas em hotéis no Brasil (doc. n.º 71 da Impugnação) [28517].** As viagens tinham como objetivo o acompanhamento da implementação de projetos, reunião com fornecedores e outros propósitos ligados aos fins descritos nesse tópico.

246. Assim, **os custos de licenças de utilização, manutenção da rede, implementação de projetos de expansão e atualização dos sistemas e todos os outros gastos incorridos pela Prosegur Espanha para viabilizar a utilização desse sistema pela Recorrente são objeto do Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão e devidamente pagos pela companhia brasileira.** (Grifo nosso)

132. Observe-se que a recorrente reconhece que os serviços contratados junto a Prosegur Espanha, os que possuem maior representatividade são os relacionados com a área de tecnologia. Afirma ainda que “*são contratados serviços de validações e provas dos sistemas, suporte aos usuários locais, manutenção de bancos de dados, entre diversos outros”, bem como que “*os custos de licenças de utilização, manutenção da rede, implementação de projetos de expansão e atualização dos sistemas e todos os outros gastos incorridos pela Prosegur Espanha para viabilizar a utilização desse sistema pela Recorrente são objeto do Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão e devidamente pagos pela companhia brasileira*”. Todavia, a recorrente apresenta somente projetos, comprovante de despesas com viagens. Não é possível aferir quais são os custos pagos por esses projetos, afinal, não constam dos autos documentação comprobatória, conforme foi devidamente analisado pela decisão recorrida no item 61 (e-fls. 29731).*

133. Em recurso voluntário, a recorrente limita-se a reiterar as provas apresentadas em impugnação. E, ainda que essa rubrica seja a que tenha maior representatividade em termos de valor, a recorrente optou por comprovar, sem sucesso, como visto acima, a rubrica Recursos Humanos, código GG201, cuja despesa no ano-calendário 2015, foi de EU 1.127.864,98.

134. Oportuno registrar ainda em relação à glosa do item 1.7 da autuação, que, segundo a recorrente, conforme dito acima, “*a especificidade desse pagamento decorre do fato de que a Prosegur Espanha, em 2012 foi autuada pelo Fisco Espanhol, referente aos anos-calendário de 2005 e 2006, pela ausência de cobrança pelos serviços prestados às sociedades controladas, dentre elas a Prosegur Brasil*”. A recorrente reconhece que, “*de fato, a Prosegur Espanha, até a citada autuação, não havia cobrado da Prosegur Brasil o preço pelos serviços prestados*”.

135. A fiscalização glosou tal valor ao argumento de que, além da ausência de documentação probatória, “*independente de quando tenha sido realizado seu pagamento, estas*

*despesas (caso a efetiva prestação de serviços e a exatidão dos seus valores tivessem sido comprovadas e não o foram) deveriam compor os resultados dos anos de 2005 e 2006 e não o de 2016. Por conseguinte, tal valor, também por esta razão (mas não somente uma vez que trata-se de pagamento sem causa como demonstrado) foi adicionado ao lucro real de 2016". (Grifos nossos).*

136. Pois bem. Cabe acrescentar ainda em relação a este ponto que a vigência do Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão é a partir de 01/01/2007, e as despesas compartilhadas referem-se a 2005 e 2006. Assim, ainda que provadas, tais despesas não poderiam ser deduzidas com base nesse contrato de compartilhamento de custos, porquanto ele não existia à época.

137. Ante o exposto, ante a ausência de elementos probatórios que comprovem de forma hábil e idônea as dispensas referentes aos itens 1.3 a 17 do Termo de Verificação Fiscal, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria. De igual forma, indefiro o pedido de diligência, haja vista que os documentos anexados aos autos em recurso voluntário não são suficientes para demandar uma nova análise pela autoridade fiscal, haja vista não terem sido apresentados os documentos indicados na decisão recorrida.

138. De igual forma e ante a deficiência probatória, conforme elencado acima, afasto a alegação de bitributação no sentido de que tanto Brasil quanto Espanha exigiriam tributos sobre a renda gerada na prestação de serviços realizada pela Prosegur Espanha, o que violaria o parágrafo 2 da Cláusula 9 do Modelo da OCDE da Convenção para Evitar Dupla Tributação, bem como afasto a possibilidade de instauração de procedimento amigável, nos termos do artigo 25 do Tratado Brasil-Espanha, por entender não se aplicar ao caso em análise.

## **Recurso de ofício**

### **Dedutibilidade das despesas de serviços prestados pela Prosegur Espanha à recorrente. Despesas relativas aos itens 1.8 e 1.9 (royalties pelo uso de marcas) do Termo de Verificação Fiscal (TVF)**

139. A autoridade fiscal glosou as despesas com royalties por uso de marcas, nos anos-calendário 2015 e 2016, com fundamento no art. 71, parágrafo único, alínea "e", 2, da Lei 4.506, de 1964, que determina a indedutibilidade dos pagamentos de royalties pela controlada em favor de sua sociedade controladora no exterior:

Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

[...]

2) **Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, contrôlo do seu capital com direito a voto;**  
(Grifo nosso)

140. A decisão recorrida acatou a alegação da recorrente e cancelou tal glosa sob o fundamento de que o artigo 50 da Lei 8.383/91 criou uma exceção à regra geral de indedutibilidade de pagamentos de royalties pelo uso de marca feito por empresas brasileiras para as suas controladoras, diretas ou indiretas, no exterior. Dessa forma, a partir da edição desse dispositivo legal, as referidas despesas passaram a ser dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que (i) decorram de contrato posterior a 30/12/1991, averbado no INPI e registrado no BACEN; e (ii) o valor pago respeite o limite de 1% da receita líquida. Vejamos.

#### **Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991**

Art. 50. **As despesas referidas na alínea b do parágrafo único do art. 52 e no item 2 da alínea e do parágrafo único do art. 71, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, passam a ser dedutíveis para fins de apuração do lucro real, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.**

Parágrafo único. **A vedação contida no art. 14 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, não se aplica às despesas dedutíveis na forma deste artigo.** (Grifo nosso)

#### **Lei 4.131, de 3 de dezembro de 1962**

Art. 14. **Não serão permitidas remessas para pagamentos de "royalties", pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil, pertença ao aos titulares do recebimento dos "royalties" no estrangeiro.** (Grifo nosso)

#### **Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964**

Art. 52. **As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagens da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos:**

- a) constarem de **contrato por escrito registrado na Superintendência da Moeda** e do Crédito;
- b) corresponderem a **serviços efetivamente prestados** à empresa através de técnicos, **desenhos** ou instruções enviados ao país, estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;
- c) o montante anual dos pagamentos **não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda**, de conformidade com a legislação específica.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo quando pagas ou creditadas:

- a) pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;
- b) **pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o contrôlo de seu capital com direito a voto.**

141. Como se vê, com o advento da Lei 8.383, de 1991 (art. 50) podem ser deduzidas, para fins de apuração do lucro real, as despesas com royalties pagas pela sociedade com sede no Brasil (Prosecur Brasil) a pessoa domiciliada no exterior que mantenha

indiretamente (Prosegur Espanha) o controle de seu capital com direito a voto, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor, que é não exceder o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, além de serem despesa necessária, usual e normal.

142. A Portaria MF 436, de 1958, estabelece o limite de 1%, cujo parâmetro deve ser a receita bruta, conforme determina a Lei 3.470, de 1958. O RIR/99, por sua vez, estabelece que a soma da quantia devida a título de royalties pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, pode ser deduzida como despesa operacional até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida. Veja-se:

**PORTARIA MF nº 436 de 30 de dezembro de 1958**

**Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas** e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade.

O Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958, **relativamente à dedução de royalties, pela exploração de marcas** e patentes, de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como de quotas para amortização do valor de patentes, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, **resolve: a) estabelecer os seguintes coeficientes percentuais máximos para as mencionadas deduções**, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade:

[...]

II – **royalties, pelo uso de marcas** de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: **1% (um por cento)**;

**Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99)**

Art. 355. **As somas das quantias devidas a título de royalties** pela exploração de patentes de invenção ou **uso de marcas** de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais **até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida** das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º). (Grifo nosso)

143. Conforme narrado pela decisão recorrida, consta dos autos Certificado de Averbação no INPI e Registro no Sisbacen, no período abarcado pela fiscalização, cujo valor de dedução é 1% do preço líquido de venda, o que não contraria a referida Portaria MF 436 nem o RIR/99. Veja-se:

À pág. 735 (e 4.926, doc. 06), consta cópia de **Certificado de Averbação nº 702014000586/01, Processo INPI/DICIG/Nº BR702014000586**, emitido pelo INPI (conforme art. 211 da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 – Lei da propriedade Industrial) do Contrato de 23/12/2014 e Aditivo de 27/07/2015, tendo como objeto: *UM*

– Licença não exclusiva para os Registros de Marca 820679232, 820679267, 826361129, 828108862, 828108854, 815864353, 815864337, 815809905, 810544520, 810544539, 810672642, 810672650, 817012559, 817012567, 817012575, 81704873; a cedente é Prosegur Companhia de Seguridad S/A e a cessionária Prosegur Brasil S/A – Transportadora de Valores e Segurança; **valor 1% sobre preço líquido de vendas**; prazo de **30/12/2014 até 23/12/2016**; e a validade do Certificado de Averbação condicionada à regular situação das Marcas licenciadas.

82. À pág. 4.928 (doc. 07), **Registro, no Sisbacen**, de Operação Financeira TA755514, em 28/12/2015, Modalidade de Operação: 8222 Licença Uso Marca-RE, ref Certificado de Averbação 702014000586/01 averbado em 22/12/2015, **prazo de validade 30/12/2014 a 23/12/2016**, cedente Prosegur Companhia de Seguridad S/A, cessionária Prosegur Brasil S/A – Transportadora de Valores e Segurança; início 30/12/2014; remuneração 1% s/vendas líquidas; responsável pelo IR a Cessionária; Esquema de pagamento:

a. TA75551400003 – 30/12/2014 (Euros?) 7.156.641,10; liquidado 11/12/2015 (de acordo com a conversão de moedas no site do Bacen: R\$30.354.177,56 como referência apenas) a TIF 01 requereu documentação referente remessa contabilizada em 28/12/2015: R\$36.221.023,57;

b. TA75551400005 – 30/12/2014 (Euros?) 6.696.925,07; liquidado 16/12/2016 (de acordo com a conversão de moedas no site do Bacen: R\$23.532.325,0035, como referência apenas) => a TIF 01 requereu documentação referente remessa contabilizada em 26/12/2016: R\$27.700.057,85. (Grifo nosso)

144. Verifica-se ainda que o material anexado aos autos, bem como na página na internet (<https://www.prosegur.com.br>), que a marca, logotipo e cor amarela da Prosegur (<https://www.prosegur.es>) é amplamente utilizada pela Autuada (comunicação visual), o que evidencia a necessidade desta despesa para a atividade desempenhada; o percentual de 1% está de acordo com a legislação fiscal; o contrato foi averbado no INPI para o período autuado; as remessas de pagamento foram registradas no Bacen. Portanto, a dedução é permitida.

145. Nesse mesmo sentido já se pronunciou o Carf, conforme seguintes acórdãos:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

[...]

**GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS.**

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI.

**GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR.**

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a beneficiário no exterior, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida com o registro do respectivo contrato no Banco Central do Brasil. (Acórdão 1302-003.001, de 14/08/2018, Relator Rogério Aparecido Gil)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

[...]

**DESPESAS COM ROYALTIES. DEDUTIBILIDADE. LIMITE.**

Na forma do disposto no artigo 355, do RIR/1999, é autorizada a dedução de despesas relativas ao pagamento de Royalties pelo uso de marcas ou nome comercial, desde que obedecidos os coeficientes percentuais que incidem sobre a receita líquida das vendas dos produtos fabricados ou vendidos, estabelecidos conforme os tipos de produção ou atividade da pessoa jurídica e segundo o grau de essencialidade parametrizado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 436, de 1958, cujo suporte legal é o artigo 12, § 1º, da Lei n.º 4.131, de 1962, em plena vigência. No caso de uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação o limite é de 1% (um por cento). (Acórdão, 1402-002.455, de 11/04/2017, Relator Paulo Mateus Ciccone).

146. Acerca da dedutibilidade dos royalties na apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 14 de março de 2017, e Anexo I, os dispositivos que tratam da indedutibilidade dos royalties (arts. 52 e 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei n.º 4.506, de 1964) não se aplicam à CSLL. Veja-se:

Art. 86. Não são dedutíveis na apuração do lucro real:

[...]

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; ou

b) **pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;**

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) **que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil;** ou

b) cujos montantes **excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda** para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) **que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil;** ou

b) cujos montantes **excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda** para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. **O disposto na alínea “b” do inciso III do caput não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor.**

#### ANEXO I TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

(Anexo I da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017)

Nº	Assunto	Descrição do ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão Relacionada(*)
A. 186	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, <b>administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos:</b> (1) dos <b>arts. 52 e 71</b> , caput, alínea “a”, e parágrafo único, <b>alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506</b> , de 1964; (2) do <b>art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991</b> ; (3) do art. 74, caput, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art. 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979.	Sim	Não	Arts. 85 ao 88	Não	-

147. No mesmo sentido já decidiu o Carf:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2009

[...]

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que as regras de indedutibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea ‘a’, e parágrafo único, alíneas ‘c’ a ‘g’, da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL. (Acórdão 9101-003.062, de 13/09/2017, Relator Rafael Vidal de Araújo)

148. Nestes termos, não há reparos a serem feitos na decisão recorrida quanto à dedutibilidade das despesas de royalties da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, nego provimento ao recurso de ofício.

**IR-Fonte**

149. Em razão de haver pagamentos de despesas não comprovadas a fiscalização lançou o IR-Fonte com base no art. 61 da Lei 8981, de 1995, cujo dispositivo estabelece:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput **aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues** a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, **quando não for comprovada a operação ou a sua causa**, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (Grifo nosso)

150. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, as hipóteses de pagamentos elencados a seguir.

i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

151. Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a **operação ou a sua causa**.

152. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

153. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup> observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

154. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

iii) Pagamentos de benefícios e vantagens – remuneração indireta – efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991). Note-se, que nesta hipótese a mera identificação do beneficiário não afasta a tributação.

155. Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

156. Pois bem. Acerca da prova contábil, como visto acima, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 9º, §1º, dispõe que "*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", o que não ocorreu no caso em análise.*

157. Isso posto, uma vez considerados pagamentos por serviços não comprovados, deve ser mantido lançamento de IR-Fonte.

---

<sup>4</sup> LOBO TORRES, Ricardo. Sigilos bancário e fiscal. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 148.

158. Em relação à concomitância do IR-Fonte e IRPJ, trata-se de infrações distintas. No IRPJ, a sociedade pratica o fato gerador, tal qual no caso em análise em que ocorreu glosa de despesas. Ela é contribuinte e responde por fato gerador próprio. No caso do IR-Fonte, essa mesma sociedade atua como fonte pagadora, ou seja, como responsável pelo recolhimento do imposto devido pelo beneficiário do pagamento<sup>5</sup>. Tanto que a base de cálculo deve ser reajustada considerando a alíquota de 35%, vez que o pagamento efetuado é considerado líquido. Portanto, é possível uma convivência harmônica entre ambas as infrações.

159. Quanto ao argumento de que o IR-fonte não pode ser exigido cumulativamente com a multa de ofício, por se tratar de dupla penalização por um mesmo fato, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico, também não assiste razão à recorrente. Concordo que se trata de uma tributação onerosa (alíquota de 35%). No entanto, esta era a alíquota máxima do imposto de renda pessoa física vigente à época da publicação da Lei 9.8981, de 1995, prevista em seu art. 8º. O fato desta última alíquota ter sido revogada posteriormente pela Lei 9.250, de 1995, e aquela permanecido no mesmo patamar é opção legislativa.

160. Por mais onerosa que seja a alíquota, a análise deve ser feita à luz do Código Tributário Nacional no sentido de que tributo<sup>6</sup> não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, tributo não é penalidade, sanção. Assim enquanto a tributação pelo IR-Fonte encontra amparo no art. 61 d Lei 8981, de 1995, a multa de ofício encontra amparo no art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Ambas têm suportes fáticos e legal distintos; portanto, não há falar-se em dupla penalização. De igual forma não há falar-se em ofensa ao Decreto 76.975, de 1976, o qual limita a tributação desses valores no Brasil, quando pagos a empresas localizadas na Espanha, à alíquota de 10%.

161. Quanto à compensação com o IR-Fonte recolhido por ocasião do pagamento dos serviços à sua controlada (10%), sob pena de “bitributação”, entendo assistir razão à recorrente. A decisão recorrida entendeu ser indevida a dedução do IR-Fonte, em razão de ter sido deduzido dos pagamentos enviados à controlada.

162. A meu ver, o fato de a recorrente ter deduzido tais valores da controlada no exterior não representa óbice para tal dedução. O que importa é que no caso tais valores já foram tributados em 10%; portanto, esse valor deve ser deduzido do lançamento de IR-Fonte.

### **Multa isolada de 50% cumulada com multa de ofício**

163. A recorrente postula o cancelamento da multa isolada de 50%, aplicada simultaneamente com a multa de ofício nos meses de abril e junho do ano-calendário de 2016, ao argumento de que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do princípio penal da consunção.

---

<sup>5</sup> CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>6</sup> CTN. Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

164. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o **imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

165. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

166. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**:

I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa

moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **cento e cinquenta** por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

**IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;** (Grifo nosso)

167. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

168. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

**Súmula CARF nº 105:** A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

169. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a

incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - **de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - **de 50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifo nosso)

170. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

171. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964).

172. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a

estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

173. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

174. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

175. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

**Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime.** Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente<sup>7</sup>.

176. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

177. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão

<sup>7</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf n.º 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

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

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei n.º 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf n.º 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf n.º 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

178. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa

no ano-calendário 2016; portanto, é devida a multa isolada.

179. Note-se que as glosas canceladas pela decisão recorrida (itens 1.8 e 1.9) e mantidas por este Relator não influenciaram o valor das multas isoladas, pois, conforme esclarecido no item 6 do TVF, as estimativas lançadas nos meses 04/2016 e 06/2016 decorreram das despesas referentes aos itens 1.5, 1.6, e 1.7, respectivamente, as quais foram mantidas.

### **Multa de ofício e taxa Selic**

180. O recorrente defende que a multa de 75% é configura desproporcional à suposta infração cometida, devendo ser reduzida para um valor mais justo e adequado à sua conduta; sustenta ainda que atualização das multas não poderá ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC.

181. Questionar a exigência da multa de ofício seria questionar, de forma indireta, a constitucionalidade de lei, matéria já pacificada nos termos da Súmula Carf n.º 2. Em relação à incidência dos juros de mora trata-se de matéria também já pacificada neste Carf, conformes Súmulas n.º 5 e 108. Veja-se:

**Súmula CARF n.º 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

**Súmula CARF n.º 5:** São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94322, de 14/08/2003 Acórdão n.º 103-19964, de 14/04/1999 Acórdão n.º 103-21585, de 14/04/2004 Acórdão n.º 104-18397, de 17/10/2001 Acórdão n.º 107-05873, de 28/01/2000 Acórdão n.º 201-76735, de 25/02/2003 Acórdão n.º 203-09664, de 06/07/2004 Acórdão n.º 202-15750, de 12/08/2004 Acórdão n.º 203-09811, de 20/10/2004 Acórdão n.º 204-00079, de 14/04/2005 Acórdão n.º 301-29745, de 09/05/2001 Acórdão n.º 301-30534, de 25/02/2003 Acórdão n.º 301-30761, de 11/09/2003 Acórdão n.º 301-31486, de 19/10/2004 Acórdão n.º 303-32358, de 12/09/2005

**Súmula CARF n.º 108:** Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016;

9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

182. Isso posto, nego provimento em relação à matéria.

### Compensações de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas da CSLL

183. Note-se, inicialmente, que os valores cujas glosas foram afastadas pela decisão recorrida já foram ajustados pela decisão recorrida.

184. Alega a recorrente que demonstrou razões para a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral do auto de infração; portanto, deve-se presumir a legitimidade dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL relativos ao ano-calendário de 2015, os quais foram compensados em 2016.

185. Em relação aos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, cumpre observar que a autoridade fiscal adotou procedimento mais favorável ao contribuinte, de forma a tornar a tributação menos onerosa. Veja-se a narrativa no TVF:

Conforme consta de suas ECF, a Prosegur apurou, no ano-calendário de 2015, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Para que se apure o valor tributável relativo a 2015, o montante das infrações constatadas neste Termo e relativas a 2015 deveriam primeiro compensar o prejuízo e a base de cálculo negativa da CSLL, apurados em 2015 pela empresa.

**Entretanto a empresa já utilizou parte do prejuízo fiscal e parte da base de cálculo negativa da CSLL, apurados em 2015, para compensar trinta por cento do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL relativos a 2016** (de acordo com a ECF relativa a 2016) e o restante do prejuízo fiscal e parte da base de cálculo negativa da CSLL, apurados em 2015, foi utilizado pela empresa para **pagamento do programa especial de regularização tributária denominado PERT** (MP 783/2017 convertida na Lei 13.496/2017), conforme está demonstrado na parte B do LALUR e do LACS da ECF relativa a 2017. O quadro a seguir ilustra o descrito neste parágrafo.

Demonstrativo de Compensação do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo da CSLL

IRPJ	
Prejuízo apurado em 2015 (ECF)	-59.560.610,44
Parte Compensada na ECF 2016	31.414.156,24
Parte Compensada no PERT	28.146.454,20
Saldo de Prejuízo remanescente	0,00

CSLL	
BC negativa apurada em 2015 (ECF)	-70.107.688,47
Parte Compensada na ECF 2016	28.527.425,94
Parte Compensada no PERT	41.580.262,53
Saldo de BC negativa remanescente	0,00

Isto posto e **para que os juros sejam mais benéficos ao contribuinte**, os valores das partes do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, apurados pela empresa em 2015 e compensados em 2016, serão utilizados para abater o montante das infrações relativas a 2015 e ao mesmo tempo, estes mesmos valores serão tributados em 2016, mediante auto de infração, como compensação indevida (uma vez que já foi utilizado para abater o valor das infrações relativas a 2015).

**Já a parte utilizada pela Prosegur para o pagamento do PERT não será modificada e nem compensada pela fiscalização**, uma vez que a adesão a este programa é realizada de maneira irrevogável e irretroatável.

186. A meu ver agiu corretamente a fiscalização. Portanto, sem reparos a decisão recorrida que manteve o apurado pela autoridade fiscal. Assim, nego provimento à matéria.

### **Conclusão**

187. Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para permitir a dedução do IR-Fonte (10%) recolhido referente aos valores tributados como pagamento sem causa e nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)  
Efigênio de Freitas Júnior - Relator

### **Declaração de Voto**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

Com as máximas vênias, ousou divergir do ilustre relator com relação ao melhor julgamento a ser dado ao caso, especificamente sobre a matéria constante do recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, pelas razões que passo a expor.

O fundamento principal do lançamento tributário foi a não comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, de despesas registradas na contabilidade. Então pergunta-se: em que consiste a documentação hábil e idônea?

Por idôneo, entende-se o que é honesto, íntegro, confiável. Se fosse um fundamento jurídico, seria aquele que se sustenta na lei e na jurisprudência. Sendo um documento, trata-se daquele que se reveste das características formais, legais ou costumeiras adequadas.

Nesse processo, foram apresentados contrato (Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à Gestão” celebrado entre a recorrente e a Prosegur Companhia de Seguridad S/A, situada na Espanha), faturas, contratos de câmbio, livros, razões, etc, documentos que podem ser considerados idôneos, pois foram emitidos em conformidade com as normas que disciplinam a matéria

Cumpra então saber se, além de idôneo, tal documentação é hábil para fazer prova em favor da Recorrente, conforme determina o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), ITG 2000 (R1), de 5 de dezembro de 2014, que traz a seguinte definição para documentação contábil hábil:

Documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

Quando a fiscalização acusa a impugnante de não apresentar documentação hábil e idônea para comprovar as suas despesas diante de farta documentação, o que se espera é que se aponte as falhas, os vícios, os defeitos da documentação apresentada. Inclusive porque aqui se está diante de processo iniciado via auto de infração, de modo que o fato jurígeno da pretensão fazendária deve ser demonstrado pela autoridade fiscal no momento da sua lavratura.

No presente caso, as descrições das faturas foram consideradas genéricas e sem apresentação de rateio dos custos dos serviços entre as empresas do grupo, o que acabou gerando um processo cíclico de demanda de detalhamento e materialização dos serviços prestados para a empresa no exterior, apesar de sabidamente qualquer serviço seja, por definição e princípio, despido dessa materialidade. Também houve relato fiscal a respeito da “enormidade” de documentos apresentados pelo contribuinte, mas sem precisamente traçar em que medida eram estes imprestáveis para a comprovação das despesas.

Nesse cenário ganha relevo o laudo formulado pela KPMG (fls. 29.009/29.563), sustentando os custos efetivamente incorridos pela Prosegur Espanha, condizentes com aqueles registrados na contabilidade da Recorrente.

A relevância desse tipo de trabalho, feito por auditores independentes no contexto de operações internacionais, é reconhecido pela própria Receita Federal, conforme se depreende do teor da Solução de Consulta COSIT n.º 13, de 16 de setembro de 2013.

Pois bem. O Laudo preparado pela KPMG (fls. 29.009/29.563) teve como objetivo a revisão e rastreabilidade contábil para determinar a segregação por zonas geográficas de atividade dos valores faturados pela Prosegur Espanha, como remuneração pelos serviços administrativos prestados para as outras empresas do Grupo Prosegur, nos anos de 2014 a 2016.

Como bem descrito nos autos, a KPMG realizou duas análises diversas. A primeira delas é relativa à forma como a Prosegur Espanha determinava o custo da prestação dos serviços de apoio que beneficiaram outras empresas do Grupo Prosegur. A segunda diz respeito os procedimentos para a alocação dos referidos custos para cada uma das subsidiárias do Grupo Prosegur que se beneficiaram dos serviços compartilhados.

Assim, de acordo com o laudo da KPMG, a Prosegur Espanha seguia os seguintes passos para determinar o custo dos serviços que beneficiaram as suas subsidiárias: (i) identifica os custos associados aos serviços executados em benefícios das suas subsidiárias, considerando os diferentes centros de custos de sua contabilidade; (ii) identifica o volume de atividade das diferentes áreas geográficas ou países de atividade em que as subsidiárias realizam seus negócios (percentual das vendas por país sobre as vendas totais do Grupo Prosegur); e (iii) identifica o volume de atividade de cada uma das filiais das suas subsidiárias (percentual das vendas de cada filial sobre as vendas totais de cada país).

A partir desses dados, a Prosegur Espanha calcula o custo que deve ser alocado a cada subsidiária por meio da multiplicação do custo total pelo volume de atividade por país. Posteriormente, a Prosegur Espanha faz o rateio desses custos pelas diversas filiais das suas subsidiárias, por meio da multiplicação do custo dos serviços alocados para um determinado país pelo percentual de atividade de cada filial.

Considerando essa forma de cálculo, foi realizado um trabalho de verificação da correção dessa alocação feita pela Prosegur Espanha. Para tanto, seguiu os seguintes passos:

- (i) compreensão dos sistemas de informação e processos utilizados pela Prosegur Espanha para a alocação dos custos entre as subsidiárias;
- (ii) identificação dos departamentos envolvidos nas prestações de serviços, a natureza dos serviços e o tipo de custo dele decorrente;
- (iii) identificação dos valores que foram incluídos ou excluídos do custo compartilhado, ou seja, verificação de que esses valores de fato se referiam a serviços administrativos que foram prestados pela Prosegur Espanha, de que houve exclusão dos custos de serviço que beneficiaram a própria Prosegur Espanha, quais foram os percentuais de rateio adotados, inexistência de duplicidade de centros de custo e real existência desses custos na contabilidade da Prosegur Espanha;
- (iv) análise das sociedades do Grupo Prosegur que restariam suscetíveis a receber as faturas de serviço da Prosegur Espanha;
- (v) revisão dos valores alocados para cada uma das subsidiárias do Grupo Prosegur pelos serviços prestados pela Prosegur Espanha, de acordo com o Contrato de Prestação de Serviço de Apoio à Gestão e o procedimento descrito acima, e análise do faturamento de custos que decorrem de serviços subcontratados pela Prosegur Espanha e verificação de que esses valores são repassados para as subsidiárias sem qualquer margem de lucro;
- (vi) revisão dos registros contábeis e Demonstrações Financeiras da Prosegur Espanha, para verificar os valores de serviços cobrados/faturados para cada uma das suas subsidiárias que foram efetivamente registrados pela companhia; e
- (vii) verificação do tratamento fiscal concedido aos valores recebidos pela Prosegur Espanha das suas subsidiárias como remuneração pelos serviços prestados (conclusão: há tributação desses valores para fins de Imposto de Renda espanhol).

Dessa metodologia, chegou-se à conclusão de que valores faturados pela Prosegur Espanha contra as suas subsidiárias no exterior, incluindo a Recorrente: (a) referem-se a custos incorridos por essa companhia na prestação de serviços de administração em benefício das suas subsidiárias, e que estavam registrados na sua contabilidade; (b) estavam de acordo com o previsto no Contrato de Prestação de Serviço de Apoio à Gestão e o volume de atividades efetivamente realizadas; (c) foram registrados nas demonstrações financeiras da companhia espanhola, as quais foram auditadas pela KPMG; e (d) foram declarados para fins de tributação pelo Imposto de Renda espanhol, à alíquota nominal de 25%.

Dessarte, o trabalho da auditoria assegura a natureza e efetividade dos pagamentos realizados pela Recorrente para a Prosegur Espanha. Ademais, demonstra que a metodologia de cálculo para alocação dos valores às diferentes subsidiárias do Grupo Prosegur efetivamente consideravam às suas respectivas atividades e estavam de acordo com práticas de mercado.

Finalmente, confirma que os valores pagos pelas subsidiárias nos diversos países para a Prosegur Espanha foram efetivamente contabilizados por essa companhia e submetido à tributação de acordo com a legislação espanhola.

***Todo esse trabalho condiz com a contabilidade da Recorrente, a qual em nenhum momento foi considerada como imprestável pela autoridade fiscal.***

É preciso lembrar a força probatória que possuem os livros e a escrituração contábil das empresas, conforme dispõem os artigos 378 e 379 do Código do Processo Civil (CPC),<sup>8</sup> bem como o artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99),<sup>9</sup> elemento que propiciou ao Conselheiro Antonio Carlos Atulim, no Acórdão n. 3402-002.862, a identificar o relacionamento de tal força probatória dos livros com a distribuição do ônus da prova no processo administrativo fiscal, *in verbis*:

Não é demais lembrar que a escrituração contábil goza da presunção de veracidade e legitimidade, a teor do que dispõe o art. 9º, §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

**A presunção de veracidade e legitimidade dos registros contábeis opera em dois sentidos. Por um lado, cabe ao fisco o ônus de provar que os lançamentos efetuados não correspondem à realidade, caso pretenda decretar a imprestabilidade da escrituração para fins fiscais. E, de outro lado, cabe ao contribuinte, em caso de inexatidões ou erros eventualmente cometidos, produzir a prova do fato.**

Versando este processo sobre autos de infração, o ônus da prova das diferenças apuradas era do fisco. E o fisco se desincumbiu desse ônus, pois não contestou a veracidade e a legitimidade dos registros contábeis e declarações prestadas pelo contribuinte, baseando seu trabalho nos documentos produzidos pelo próprio fiscalizado.

Sendo assim, cabe ao contribuinte o ônus da prova de comprovar que as diferenças não existem ou que estão incorretas, a teor do previsto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

No caso ora sob julgamento, a Fiscalização não trouxe em sua motivação qualquer referência ou indício de que houvera simulação ou dissimulação, figuras de Direito Civil que demandam um ônus probatório acerca de um vício de causa ou de vontade. Tanto que não existe qualquer imputação de fraude ou multa qualificada de 150%.

Ademais, há nos autos farta documentação relativa ao Projeto 3P, o qual foi implementado no Brasil por funcionário da Prosegur Espanha (fls. 5297). Há também e-mails relacionados aos serviços entre as empresas do grupo (fls 7.232 e seguintes; fls 26.945 e seguinte), atas de reuniões (fls 19.379 e seguintes), etc. Tudo no sentido de que foram praticados atos por funcionários da Prosegur Espanha em benefício da Recorrente.

Diante desse contexto fático e jurídico, entendo que a Recorrente apresentou comprovante da natureza das operações objeto do Contrato de Prestação de Serviços de Apoio à

---

<sup>8</sup> Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 379. Os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

<sup>9</sup> 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Gestão, assim como o montante devido, por meio das faturas de cobrança, o total a ser contabilizado e deduzido, em linha com os contratos de e os impostos recolhidos em decorrências das remessas para o exterior. Ainda, foi demonstrada a composição do preço dos serviços contratados, que é decorrência direta dos custos incorridos em sua prestação, sendo despicienda qualquer ilação a mais a respeito desses custos e sua comprovação por empresa sediada no exterior.

Assim sendo, há documentação hábil e idônea para comprovar as despesas incorridas pela Recorrente, inclusive nos termos da Solução de Consulta n. 8/2012, o que leva ao respectivo direito à dedução do IRPJ, conforme jurisprudência deste Conselho:

**IRPJ. BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DESPESAS COMPROVADAS.**

**As despesas usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, quando comprovadamente realizadas são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. A exigência de comprovação da efetividade da realização dos serviços que deram origem às despesas, deve basear-se em conjunto indiciário apto a comprovar que aqueles não tenham ocorrido.**

**IRPJ/CSLL GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS.**

Os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização.

**IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.COMPROVAÇÃO. GLOSA.**

**Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade. (Acórdão 1301-000.755)**

Por fim, é importante fazer uma observação sobre a acusação fiscal de que a não comprovação das despesas mediante documentação hábil e idônea se dá pela não coincidência em datas e valores e, em parte, por haver violação ao princípio da competência. Se não há no caso concreto qualquer falsidade na documentação do contribuinte (e não há, tanto que não existe qualquer imputação de fraude ou multa qualificada de 150%), no máximo o que poderia haver um problema de apuração do IRPJ. Sabe-se que só pode ser feita a autuação por violação do regime de competência se houver supressão de recolhimento, o que gira em torno de cálculo para saber se não houve mera postergação do pagamento ou efetivamente a falta de pagamento de tributo (cf. artigo 273 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 6º do Decreto-lei 1598/77), o que não aconteceu no lançamento tributário ora analisado (cf. TVF de fls 4629 a 4645).

Por essas razões, entendo que deve ser cancelado o lançamento de IRPJ e CSLL referente aos itens 1.3 a 1.7 do Termo de Verificação Fiscal.

Como consequência lógica já não poderia persistir a cobrança o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) *in casu*. Mas, de toda sorte, caso reste vencida com relação às colocações anteriores, vale trazer meu entendimento a respeito da matéria.

Tampouco pode prosperar a autuação do IRRF, lançado no patamar de 35% das remessas ao exterior, que fora feita no presente caso mediante a singela afirmação no TVF (fls 4643):

“Cabe dizer que em razão do exposto, as despesas relativas aos itens 1.3 a 1.7 foram consideradas pagamentos sem causa, o que implicou na cobrança do IRRF correspondente”

Ou seja, a imputação do IRRF deu-se como simples consequência lógica da glosa das despesas.

A base legal para a exigência do IRRF por pagamentos efetuados a beneficiário não identificado e sem causa comprovada, é o art. 61 da Lei nº 8.981 de 1995, que assim dispõe:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

Desse o dispositivo extrai-se que o imposto é devido sobre todos os pagamentos efetuados a beneficiário não identificado, e também, sobre pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a sua causa.

A lógica que guia a referida tributação é forçar o contribuinte a operar com transparência, e, outrossim, permitir que a fiscalização cobre o imposto sobre a renda devido quando não for possível localizar a real pessoa que auferiria aqueles rendimentos, servindo então a pessoa jurídica fiscalizada como espécie de “substituto tributário”. Afinal, depois dos pagamentos, poderá se tornar impossível identificar o beneficiário ou a natureza do rendimento, impedindo, por conseguinte, aferir se de fato tal pagamento existe e em que medida poderia ser considerado como renda.

Trata-se, assim, de norma específica que só pode ser utilizada nos estritos dizeres da lei, e no contexto acima exposto.

A respeito do tema, são precisas as considerações de Ricardo Mariz de Oliveira:<sup>10</sup>

“Isto é assim não apenas pela teleologia da norma, mas também porque a norma jurídica não se reduz ao dizeres de um artigo ou a parágrafo de lei, mas, sim, é a que deflui da totalidade do ordenamento e, principalmente, do conjunto total de determinado artigo de lei.

---

<sup>10</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais e Imposto de Renda). In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (coord.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET. São Paulo: Malheiros, 2018, Tributação em torno de atos ilícitos (noções gerais de imposto de renda), p. 127.

**Ademais, se não fosse assim, ou seja, se o art. 61 pudesse ser adotado como critério jurídico de lançamento quando as autoridades tivessem pleno conhecimento dos fatos reais, em sua integralidade, e, portanto, inclusive da verdade material e do respectivo tratamento legal, haveria ficção de fato gerador por se tratar de lançamento sobre fato comprovadamente diverso do efetivo, violando os arts. 113, 114 e outros do Sistema Tributário Nacional.**

Portanto, o lançamento previsto no art. 61 da Lei 8.981 somente é cabível quando não seja possível ao fisco exercer a competência tributária relativa ao pagamento ou à entrega em virtude de absoluta impossibilidade de identificação do beneficiário e de comprovação da operação e da sua respectiva causa.

No caso concreto os pagamentos foram realizados a pessoa precisamente identificada (Prosegur Espanha), por causa precisa (prestação de serviços). Esses fatos são notórios no próprio relato fiscal (fls 4629 a 4645). Lembre-se que o laudo apresentado pela auditoria comprova a tributação das receitas em questão pela empresa no exterior.

A eventualidade de a fiscalização entender que a documentação apresentada não é suficiente para dar guarida à dedução realizada pelo contribuinte não pode levar automaticamente à autuação por pagamento sem causa. Fosse assim, todo auto de infração de glosa de despesas deveria necessariamente ser lavrado com cobrança do IRRF, do contrário estaria o agente público indo na contramão do art. 142 do CTN, devendo responder por falta de responsabilidade funcional. Tal hipótese, evidentemente, é descabida e diametralmente oposta ao texto e ao contexto do artigo 61 da Lei n. 8.981/1995.

Deve-se, isto sim, seguir a jurisprudência deste Conselho que atenta para a impossibilidade do uso do art. 61 da Lei n.º 8.981 de 1995 afora das precisas hipóteses legais para tanto:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. A tributação do IR-Fonte por pagamento sem causa, não se confunde com a glosa de despesas, por falta de comprovação da necessidade, ainda que baseados nos mesmos elementos de prova. Toda a constatação de que a empresa efetivamente realizou os pagamentos, não autoriza, por si só, a tributação do IR-fonte com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995. (Acórdão 1402-000.441)

IRRF. PAGAMENTO COM BENEFICIÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. Somente estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado. Quando identificados os beneficiários deve ser afastada a incidência do IR-Fonte. Quanto aos pagamentos realizados a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, quando comprovada a operação ou a sua causa, inaplicável o artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995. (Acórdão n.º 1201-003.141)

Dessa forma, julgo também necessário o cancelamento da autuação fiscal no que tange à cobrança do IRRF.

### **Conclusão**

Por tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz