



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720586/2021-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.826 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2024
Recorrente GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Inocorrente a nulidade da decisão prolatada por autoridade competente que, sem inovar quanto ao núcleo dos fundamentos da acusação e chegando as mesmas conclusões desta, manteve a exigência fiscal. Nesse contexto, não há qualquer mácula processual no ato jurisdicional, mormente se contra ele o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, em plena consonância às normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

GLOSA DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ROYALTIES PAGOS EM DUPLICIDADE. VALORES PAGOS ALÉM DO CONTRATO DE ROYALTIES NÃO PODEM SER CONSIDERADOS DESPESAS DEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Pagamentos em duplicidade, pretensamente a título de royalties, não podem ser assim encarados, pois pagos além daquilo previsto no contrato de royalties, não sendo assim despesas operacionais passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as quais somente são aqueles necessárias, normais e usuais à atividade da empresa, o que, por óbvio, não abarca pagamentos extracontratuais.

GLOSA DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Sendo apontada a ausência da comprovação da prestação do serviço, é dever do impugnante produzir novas provas ou apontar especificamente os equívocos perpetrados pela autoridade fiscal, para prevalecer seu direito. Não comprovando que os serviços foram prestados, de rigor manter as glosas efetuadas, revertendo-se nos casos em que comprovada.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento tributário, vencido o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator); (ii) por unanimidade de votos, em exonerar a parte da exigência relativa às infrações II, III e IV, nos termos do voto do relator e (iii) pelo voto de qualidade, em manter a exigência da multa isolada por estimativas pagas a menor, na proporção das infrações mantidas; vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Alexandre Evaristo Pinto. O Conselheiro José Eduardo Genero Serra foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão nº **104-008.226**, proferido pela 4ª Turma da DRJ 04 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada.

No mérito, trata-se auto de infração lavrado para cobrança de crédito decorrente seguintes infrações:

- O sujeito passivo efetuou pagamentos em duplicidade de *royalties* além daqueles previstos em contrato, não se permitindo caracterizá-los como despesas operacionais, naquilo que excedeu o contrato, devendo ser adicionados ao resultado para fins de apuração dos tributos incidentes sobre lucro fiscal – IRPJ e CSLL, no importe de R\$ 290.215,31 (**Infração I**);
- O sujeito passivo efetuou pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior a título de reembolso sem que tenha logrado comprovar a efetividade do serviço prestado (Reembolsos decorrentes de “realocações”). A insuficiência de comprovação da efetividade dos serviços e da necessidade desses serviços para a formação do resultado da empresa fiscalizada não permite considerá-los como despesas operacionais nos termos da legislação brasileira, tratando-se, portanto, de despesas feitas por mera liberalidade, no importe de R\$ 1.643.798,93, devendo ser adicionadas ao resultado para fins de apuração dos tributos incidentes sobre lucro fiscal – IRPJ e CSLL (**Infração II**);
- Pagamentos que o sujeito passivo fez em favor de sua controladora ou de coligadas no exterior sob a forma de reembolsos de despesas de *hardware*,

despesas com tecnologia da informação, despesas médicas, custos logísticos, benefício pós-emprego, despesas de viagens, despesas com investigação, despesas com consultoria para pagamento de imposto de renda nos EUA e outras, para os quais não foram apresentados documentos que comprovassem a efetividade dos serviços e que se trataria de despesas usuais e necessárias à formação do resultado da empresa, não podem ser consideradas despesas operacionais, devendo, portanto, serem adicionadas ao resultado contábil para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no importe de R\$ 811.416,76 (**Infração III**);

- Pagamentos efetuados à empresa controladora domiciliada no exterior em relação a operações cujas causas não restaram comprovadas, decorrentes de alegada prestação de serviços técnicos em razão de contrato de Centro Comercial Regional (contrato de custo compartilhado), para o qual não se logrou comprovar a efetividade dos serviços em relação aos quais foi cobrada por sua Controladora (Goodyear Tires & Rubber Co.) através “Notas de Débitos” - *debt memos* – emitidas com informações genéricas e em desacordo com próprio contrato alegado, não tendo sido capaz sequer de nomear ou descrever os serviços prestados e de comprovar a origem dos custos compartilhados. Assim as correspondentes despesas foram consideradas indedutíveis para fins de apuração do resultado fiscal, sendo adicionadas ao resultado contábil para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no importe de R\$ 78.750.598,02 (**Infração IV**);

- Pagamentos feitos em favor de funcionários que foram deslocados para o exterior para prestação de serviços a outras empresas do Grupo Goodyear e que não foram integralmente reembolsados pelas coligadas estrangeiras, sendo assim consideradas despesas não necessárias à formação do resultado, tendo sido adicionadas ao resultado fiscal na medida em que afetaram o resultado contábil do período examinado, para apuração do IRPJ e da CSLL, no importe de R\$ 3.123.264,81 (**Infração V**);

- Falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL nos meses de janeiro e dezembro de 2016..

Em face das infrações I a V acima, houve o competente lançamento do IRPJ e da CSLL, com tributos apurados pelo lucro real anual, tudo cumulado com multa de ofício de 75% sobre as exações lançadas. Por último, sobre as estimativas não pagas, houve o lançamento da multa isolada.

Cientificado do lançamento em 31/05/2021 (fl. 13.634), o contribuinte apresentou impugnação em 29/06/2021, com razões defensivas que podem ser assim sumarizadas (os excertos em *itálico* foram extraídos diretamente da impugnação):

- Todas as remessas realizadas que foram objeto da autuação fiscal foram devidamente tributadas pelo IRRF, CIDE, PIS/Pasep e Cofins, ficando sujeitas a uma carga tributária (apenas de tributos federais) de 34,25%;
- Aos olhos da fiscalização, nas infrações discriminadas de I a V, a Impugnante não teria comprovado de maneira satisfatória a necessidade das despesas à sua operação e a efetividade dos serviços que embasaram os respectivos pagamentos, levando a glosa de tais despesas na apuração do IRPJ e da CSLL;
- A alegação da Autoridade Fiscal deve ser afastada, pois não considerou todo o acervo probatório, de mais de 14 mil páginas;
- Pagamentos de despesas com royalties sem lastro em contrato (**Infração I**):

o A Autoridade Fiscal constatou que algumas notas fiscais foram consideradas em duplicidade no cálculo dos *royalties*, considerando inclusive os pagamentos de tais despesas como pagamentos sem causa;

o A Impugnante revisou a sua apuração e verificou erros em seus procedimentos internos, de fato remetendo valores a título de pagamento de *royalties* em duplicidade (por conta disso recolheu em duplicidade o IRRF e a CIDE sobre tais operações);

o A Impugnante já solicitou à Goodyear-EUA o reembolso dos *royalties* pagos em duplicidade, conforme carta anexa à impugnação;

o A autuação neste ponto é abusiva e desconsidera que o erro cometido causou prejuízo exclusivo apenas à Impugnante, impondo uma cobrança de tributo nitidamente revestida de caráter de sanção, o que é vedado pelo art. 3º do CTN.

· Comprovação da necessidade das despesas com reembolsos decorrentes de “realocações” (**Infração II**):

o A então Fiscalizada esclareceu que os pagamentos feitos ao exterior eram referentes ao reembolso de despesas incorridas pela Goodyear-EUA com o deslocamento de funcionários, com objetivo de prestar serviços à Impugnante (“impatriados”), tendo apresentado, na oportunidade, robusta prova documental;

o Apenas a título ilustrativo, a Impugnante detalha alguns dos reembolsos refletidos na *invoice* nº 1060864 (prestadores Ernst & Young, Interconex e Berlitz), mencionada pela Fiscalização, quando se vê que os valores das faturas dos prestadores de serviço correspondem exatamente aos valores das *invoices* emitidas pela Goodyear-EUA;

o Absurdamente a fiscalização acusa a Impugnante de ter realizado um pagamento sem causa ou referente a uma operação de efetividade não comprovada em uma situação fática em que a efetividade da operação corresponde à prestação de um serviço por uma das quatro maiores

empresas de auditoria do mundo, a E&Y;

o Como os serviços foram prestados em favor da Impugnante, as despesas foram integralmente reembolsadas à Goodyear-EUA por meio de conta no exterior e regularmente contabilizados, como inclusive atestado pela Autoridade Fiscal, com remessas tributadas pelo IRRF à alíquota de 15% e pela CIDE à alíquota de 10%, quando referentes a serviços técnicos, e pelo IRRF à alíquota de 25%, nas demais hipóteses;

o Com base nas planilhas e nos documentos emitidos pelos próprios prestadores de serviços contratados, também é possível verificar qual o funcionário que gerou a contratação e a movimentação correspondente.

· Reembolsos diversos sem comprovação da efetividade do serviço ou causa da remessa (**Infração III**)

o “52. Nessas situações, despesas com serviços prestados à Impugnante, de acordo com documentos fiscais emitidos por seus fornecedores, foram inicialmente arcadas por empresas vinculadas em seus respectivos países e, posteriormente, reembolsadas pela Impugnante, conforme documentação apresentada no curso da ação fiscal”;

o Anota-se aqui que os pagamentos em debate também foram considerados pagamentos sem causa sujeitos ao IRRF à alíquota de 35% sobre a base

reajustada, o que alcançaria uma carga tributária de 122% sobre as remessas, quando considerados os 34,25% da importação (sem considerar o IOF), mais os 53,84% correspondentes à exigência de 35% sobre a base reajustada, mais o efeito dos 34% da indedutibilidade da despesa, tudo isso em uma operação entre controladora e controlada, que poderia hipoteticamente ser feita mediante distribuição de dividendos e isenta de qualquer tributação;

o A Fiscalização rejeitou tudo que a Impugnante trouxe aos autos (esclarecimentos por *e-mail*, planilhas, *invoices*, notas de débito e documentos internos emitidos pelos fornecedores), parece não haver qualquer outro meio para convencer a Fiscalização que despesas com serviços de tecnologia da informação, com consultoria prestada pela E&Y e com despesas médicas de colaboradores, por exemplo, são despesas necessárias à operação de uma empresa do porte da Impugnante;

o Apenas a título ilustrativo, a Impugnante faz referência às despesas com serviços de investigação, realizadas diretamente pela empresa de *Compliance* Steele Compliance Solutions, Inc. , que visa obter informações dos fornecedores e clientes, inclusive sócios, da Impugnante, dentro de uma política global que impõe a determinados fornecedores e clientes das empresas do grupo Goodyear sejam submetidos a uma auditoria de suas práticas de *compliance*, dentro da política global anticorrupção, que foi apresentada à Fiscalização. Para que não haja qualquer dúvida sobre os valores reembolsados relativos aos serviços de investigação, a Impugnante anexa a esta Impugnação cópias das *invoices* emitidas pela Goodyear-EUA referentes ao reembolso dos serviços de investigação, bem como das faturas emitidas pela Steele para a cobrança dos referidos serviços (doc. 7 da Impugnação);

o “73. Assim, com base no exposto acima, mais uma vez resta demonstrada a fragilidade e impropriedade da acusação fiscal quanto a essa acusação. Não obstante, a Impugnante apresenta ainda uma amostragem das evidências que afastam qualquer alegação de que as despesas relativas ao item III da autuação fiscal não teriam a sua necessidade comprovada (doc. 8)”.

· Reembolsos de custo compartilhado (**Infração IV**)

o Conforme esclarecido durante a ação fiscal, a Goodyear-EUA e a Impugnante firmaram contrato de compartilhamento de custos e despesas denominado Contrato de Centro Comercial Regional, firmado por tempo indeterminado e baseado em critérios razoáveis e objetivos, com o objetivo de padronizar atuações, reduzir custos e trazer mais eficiência aos seus negócios do Grupo Goodyear, como é usual em grandes grupos multinacionais;

o A autoridade chegou ao absurdo de afirmar que a Impugnante “abre mão da própria finalidade da empresa”, ignorando se tratar de uma empresa idônea que faz parte de um grupo multinacional conhecido em esfera global pela produção e comercialização de pneus, tendo uma estrutura administrativa que conta com 3.622 colaboradores no Brasil;

o “87. Além disso, as alegações da Fiscalização são absolutamente contraditórias com as acusações de que a Impugnante não teria comprovado a necessidade/efetividade dos serviços prestados pela Goodyear-EUA. De fato, ou a Fiscalização entende que o Centro de Negócios dirige as atividades da Impugnante a tal ponto que a Goodyear no Brasil não teria autonomia própria, ou considera os serviços prestados pela Goodyear-EUA irrelevantes para a operação da empresa brasileira a ponto de não serem considerados

despesas dedutíveis. O fato é que não é possível fazer ambas as afirmações ao mesmo tempo, como pretende a Fiscalização. Isso, por si só, demonstra a fragilidade das autuações fiscais” (destaques do original);

o “88. Em outras passagens do TVF, a Autoridade Fiscal se apega às **nomencaturas** “Setor Global de Finanças” e “Setor Global de Recursos Humanos” para afirmar que essas atividades não poderiam ter sido realizadas pelo Centro de Negócios Regional, chegando até mesmo a sugerir, **sem qualquer prova**, que poderia existir um outro estabelecimento desempenhando essas atividades:...” (destaques do original);

o “92. A título ilustrativo, abaixo a Impugnante apresenta parte de planilha em que discrimina os colaboradores que prestam serviços a diversas empresas do Grupo Goodyear no âmbito do Contrato de Compartilhamento de Custos, entre as quais a Impugnante (doc. 6):...”;

o Buscando evitar contingências tributárias, a Impugnante tratou seu contrato de compartilhamento como contrato de serviços *intercompany*, recolhendo onerosa tributação, apesar da gestão da empresa mediante acordos globais de compartilhamento de estruturas administrativas não sê-lo, porém agora é surpreendida com o posicionamento da Autoridade Fiscal de que o exercício das atividades administrativas objeto do contrato de compartilhamento não seria suficiente para demonstrar a efetividade dos serviços em questão, tendo em vista que tais atividades administrativas seriam simplesmente a gestão da empresa e não poderiam, portanto, qualificar-se como serviços;

o Para robustecer seu arsenal probatório, a então Fiscalizada citou no corpo da resposta ao Termo de Intimação nº 010 exemplos de alguns serviços prestados por setores específicos da Goodyear-EUA, tais como os setores de finanças, produção, tecnologia e compras;

o Também foram juntados aos autos as planilhas com os demonstrativos mensais de aplicação dos critérios de rateio previstos no contrato de compartilhamento de custos, as quais a Impugnante novamente junta a esta petição (doc. 9 da Impugnação);

o “106. Assim, é desprovida de fundamento a alegação contida no TVF no sentido de que não teria sido apresentada a descrição dos serviços efetivamente prestados. Não se trata de números “aleatórios”, como chega a afirmar levianamente a Fiscalização. Basta saber analisá-los para verificar que os tais números “aleatórios” têm origem no Contrato de Compartilhamento de Custos firmado entre a Impugnante e a Goodyear-EUA e são a base para o sistema de rateio de custos de uma das maiores empresas multinacionais do mundo”;

o Em caso similar, o CARF entendeu que, sendo suficiente o conjunto probatório e não havendo indícios de inadequação das atividades empresariais, deve-se permitir a dedução de despesas com reembolsos relativos a serviços decorrentes de contratos de compartilhamento de custos, ressaltando o Conselheiro no voto vencedor para a necessidade de aplicação ao caso concreto do princípio da proporcionalidade, que havia sido desrespeitado pela Fiscalização ao desconsiderar a documentação juntada aos autos pelo contribuinte (Acórdão CARF nº 1201-004.776, sessão de 13/04/2021);

o No caso destes autos, a Fiscalização extrapolou os limites da razoabilidade e proporcionalidade e simplesmente desconsiderou um acervo probatório produzido Impugnante que atingiu quase 14 mil páginas e ainda questionou, em

diversos trechos do TVF, sem nenhum respaldo em provas, a adequação da conduta da Impugnante;

o “**110.** Como já foi dito acima, tal como no caso analisado pelo CARF, a Impugnante apresentou não só o contrato de compartilhamento de custos, que prevê que os pagamentos pelos serviços à Impugnante serão feitos apenas com base na emissão de **fatura** (invoice) pela Goodyear-EUA, sem a necessidade de qualquer documento adicional, como também foram apresentadas as faturas emitidas pela Goodyear-EUA (fls.), as quais contém as informações sobre os serviços prestados e a referência expressa ao referido contrato”;

o Como se não bastasse, a Impugnante ainda apresentou documentos adicionais e complementares para que não houvesse dúvidas sobre a efetividade dos serviços prestados;

o “**113.** Ademais, é necessário que se diga que no caso em tela não faria qualquer sentido forjar um contrato de compartilhamento de custos com a própria matriz, **pagando todos os tributos correspondentes à importação de serviços**, se a Impugnante teria diversos outros canais mais eficientes do ponto de vista tributário para remeter recursos à Goodyear-EUA. De fato, no caso em tela, **todas as remessas em questão foram devidamente tributadas por IRRF, CIDE e PIS/COFINS-Importação, ficando sujeitas a uma carga tributária (apenas de tributos federais) de 34,25%**” (destaques do original).

· Comprovação da efetividade/necessidade das despesas relativas aos rendimentos pagos a “expatriados”(Infração V)

o A infração decorreria do pagamento a funcionários deslocados para prestar serviços em favor de outras empresas do grupo no exterior;

o A Impugnante tem como prática solicitar o reembolso das despesas às demais subsidiárias do Grupo Goodyear, com o fito de neutralizar os impactos das despesas nos resultados da Impugnante;

o A Impugnante demonstrou à Fiscalização o procedimento acima, exceto no tocante a 04 colaboradores, em decorrência de situações excepcionais que se explicam a seguir;

o 03 dos funcionários acima (Antônio Marcelo Capellini, Douglas Maroeli e Eladio Rey Filho) estavam alocados a uma subsidiária do grupo Goodyear na Venezuela, controlada pela Impugnante, que foi integralmente alienada em novembro de 2015, como consta em suas demonstrações contábeis encerradas em 31/12/2015. Ocorre que tais empregados foram repatriados em 2016, de forma que passaram a prestar serviços à Impugnante, como se demonstra abaixo com as telas extraídas do seu sistema de Recursos Humanos;

o O quarto colaborador (Paula Pereira Crosara), por motivos familiares, passou a residir no México, mas continuou a prestar serviços remotamente à Impugnante, atuando na área de *supply chain*.

· É ilegítima a concomitância das multas de ofício e isolada sobre as estimativas não pagas, por aplicação do princípio da consunção (ou da absorção), inteligência hoje consubstanciada na Súmula CARF nº 105, devendo assim ser cancelada a multa de ofício isolada no percentual de 50%.

A r. DRJ 04 ao apreciar a matéria entendeu pela Improcedência da impugnação em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

GLOSA DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. *ROYALTIES* PAGOS EM DUPLICIDADE. VALORES PAGOS ALÉM DO CONTRATO DE *ROYALTIES* NÃO PODEM SER CONSIDERADOS DESPESAS DEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Pagamentos em duplicidade, pretensamente a título de *royalties*, não podem ser assim encarados, pois pagos além daquilo previsto no contrato de *royalties*, não sendo assim despesas operacionais passíveis de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as quais somente são aquelas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa, o que, por óbvio, não abarca pagamentos extracontratuais.

GLOSA DE DESPESAS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. INOCORRÊNCIA.

Sendo apontada a ausência da comprovação da prestação do serviço, é dever do impugnante produzir novas provas ou apontar especificamente os equívocos perpetrados pela autoridade fiscal, para prevalecer seu direito. Não comprovando que os serviços foram prestados, de rigor manter as glosas efetuadas.

MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA DE OFÍCIO SOBRE O IRPJ E CSLL APURADOS NO FINAL DO EXERCÍCIO. INVIABILIDADE DE SE ACATAR A TESE DA CONCOMITÂNCIA, COM APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSUNÇÃO (OU DA ABSORÇÃO) PARA AFASTAR A MULTA ISOLADA. MULTAS QUE REPOUSAM EM DISPOSITIVOS LEGAIS ESPECÍFICOS E DIVERSOS. CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Correta a aplicação cumulativa da multa isolada pelas estimativas de IRPJ e CSLL não pagas, simultânea à eventual multa de ofício que incidirá sobre o IRPJ e CSLL a pagar apurados no ajuste anual pela fiscalização, pois ambas têm base

legais específicas e diversas, não se confundindo.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Inconformada a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Preliminares**NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR FALTA DE ANÁLISE DAS PROVAS APRESENTADAS NOS AUTOS**

A recorrente alega preliminarmente a nulidade da decisão proferida em razão de a DRJ/04 supostamente ter deixado de analisar o acervo probatório trazido pela Recorrente aos autos.

Com efeito, com razão à Recorrente, especificamente em relação às Infrações II e III, verifica-se que a DRJ deixou de se manifestar sobre as provas produzidas, restringindo-se ao conteúdo indicado pela Recorrente em sua Impugnação, prejudicando-a no exercício de sua defesa e contraditório, portanto ensejando sua nulidade, nos termos do inc. II do art. 59 do Decreto n. 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso concreto, verifica-se que decisão recorrida afirma que o contribuinte não demonstrou seu direito, mas caberia ao impugnante ter trazido na impugnação a documentação suficiente para cada uma das despesas que pretendia ver restabelecida ou apontar e detalhar onde se encontrava nos autos a prova do seu direito, mormente porque se está defronte de autos de mais de 14 mil páginas e 155 arquivo não-pagináveis.

Há portanto, claro indicativo de que tais documentos não foram analisados, portanto, violando-se o direito à defesa da ora Recorrente. Inclusive, torna-se inviável a manifestação deste e. CARF, sob o risco de supressão de instância, o que deve ser evitado.

O mesmo cenário se repete em relação à terceira infração em que se limita a análise as alegações específicas ao serviço de investigação, embora a recorrente tenha juntado documentos que seriam ao menos em teoria, aptos a demonstrar o seu direito.

Assim, entendo deva ser acatada a alegação de nulidade para que a DRJ complemente sua análise em relação às acusações II e III.

Mérito

Conforme relatado, trata-se de auto de infração abrangendo inúmeras acusações fiscais que acarretam em glosa de despesas: (i) indedutibilidade de despesas operacionais incorridas pela Recorrente relativas ao pagamento de royalties (Infração I); (ii) reembolsos de despesas com realocações de funcionários (Infração II); (III) indedutibilidade de reembolsos com despesas de natureza diversas (Infração III); (iv) indedutibilidade de reembolsos relativos ao contrato de compartilhamento de estrutura administrativa firmado entre a Recorrente e a Goodyear-EUA (Infração IV); e (v) indedutibilidade de rendimentos pagos a funcionários expatriados (Infração V).

Antes de ingressar na análise de cada uma das acusações, firmarei algumas premissas básicas.

O artigo 47 da Lei n. 4.506/64 estatui uma regra geral de dedutibilidade de despesas, pela qual são operacionais e dedutíveis as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A partir do referido dispositivo legal, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que os critérios para que uma despesa seja classificada como dedutível são os seguintes: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente¹.

Ao comentar o então vigente artigo 299 do RIR/99, dispositivo normativo lastreado no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, Noé Winkler acentuava a grande subjetividade presente no conceito de despesas necessárias, o que ocorreria até pelo fato de que inexiste ainda que a título exemplificativo uma lista das despesas desnecessárias².

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que pode variar de indivíduo para indivíduo³. Nesse sentido, o referido autor propõe que a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha⁴.

Em sentido oposto, a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, mas esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais⁵.

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica às suas atividades empresariais⁶.

Ricardo Mariz de Oliveira aponta que o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas uma necessidade de manutenção da fonte produtora⁷.

Ao tratar do conceito de liberalidade para fins de responsabilização dos administradores, Trajano de Miranda Valverde acentua que atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica⁸. De igual forma, Modesto Carvalhosa pondera que os atos de liberalidade

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. Vol. 1. São Paulo: IBDT, 2020. p. 827-910.

² WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 430.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. RT Informa n. 241/242, 1980.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Dedutibilidade de Despesas (O que é despesa necessária?)*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

⁸ VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por Ações*. Vol. II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. p. 322.

constituem fraude à lei e a sua antijuridicidade decorre da redução do patrimônio social ou a prática de negócios que impeça o crescimento imediato ou mediato deste patrimônio⁹.

Mais uma vez, há certa aproximação entre o conceito de despesa não necessária e o conceito de despesa praticada com liberalidade, que seria aquela passível de indedutibilidade e de responsabilização do administrador.

Nesse sentido, é interessante mencionar que Fran Martins afirma que os administradores prejudicam os acionistas e por isso devem responder aos prejuízos quando praticam atos de liberalidade à custa da companhia, no entanto, nos termos do artigo 154, §4º, da Lei n. 6.404/76 pode ser autorizada a prática de atos gratuitos razoáveis diante das responsabilidades sociais da empresa, entendidos tais atos como aqueles de pequeno valor bem como aqueles capazes de ser justificados em benefícios do empregado ou da comunidade de que participe a empresa. Como exemplo, o referido autor cita gastos com natal dos filhos dos empregados, distribuição de brindes e contribuições para campanhas de interesse público¹⁰.

Sampaio de Lacerda destaca também que há atos que são aparentemente gratuitos, no entanto, são passíveis de gerar negócios vantajosos para a companhia no futuro, tais como o pagamento de bolsas de estudos e contribuições a entidades científicas¹¹.

Por estas razões, o conceito de liberalidade a ser utilizado para determinação se uma despesa é necessária ou não para fins de apuração do IRPJ é aquele da legislação societária, que não está vinculado ao fato de uma despesa não ser obrigatória, mas sim de uma despesa ser incorrida de forma estranha aos interesses da companhia, situação na qual a despesa será indedutível, assim como será passível de gerar responsabilização patrimonial dos administradores.

Infração I – Pagamento de Royalties sem lastro contratual

No caso concreto, como se verifica, na infração I, na qual foram imputados ao sujeito passivo pagamentos de despesas a título de royalties sem lastro em contrato, especificamente pagamentos em duplicidade, no importe de R\$ 290.215,31, ou seja, tais pagamentos não poderiam ser caracterizados como despesas operacionais, devendo assim ser adicionados ao resultado para fins de apuração dos tributos incidentes sobre lucro fiscal – IRPJ e CSLL:

79. A presente ação fiscal foi instaurada particularmente em razão de inconsistência de informações relativas a pagamentos feitos ao exterior. A ECF (Escrituração Contábil Fiscal) contém dados a serem preenchidos em registros como o X420 e X450, que dizem respeito a pagamentos de serviços técnicos, assistência técnica, científica e administrativa. Esses pagamentos estão sujeitos à retenção na fonte de imposto de renda (IRRF), que devem ser recolhidos sob o código 0422 (alíquota de 15% - MAFON e IN RFB nº 1.455/2014).

80. O mesmo código também serve para pagamento do IRRF sobre royalties. Os royalties, na legislação do IRPJ, estão disciplinados no art. 352 do RIR/1999 – vigente para os fatos geradores ocorridos em 2016 – e devem observar os

⁹ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 402.

¹⁰ MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das S.A.* Vol. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 373

¹¹ LACERDA, J. C. Sampaio de. *Comentários à Lei das S.A.* Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 193.

limites previstos na legislação. No caso, o limite é de 5% sobre o valor líquido da venda do produto. Também devem estar lastreados em contrato registrado no INPI e no Banco Central. Todos esses aspectos formais o sujeito passivo logrou comprovar, tendo sido apresentado contrato, certificados emitidos pelo INPI e registro feito junto ao Banco Central do Brasil, conforme já descrito nesse Termo (fls. 41/81 e fls. 11876/11878) ver resposta ao Termo de Intimação Fiscal 004 - parágrafo 42 acima.

81. Intimado a demonstrar a composição dos valores, o sujeito passivo apresentou memória de cálculos de fls. 4600, na qual relacionou as notas fiscais de venda dos produtos sobre os quais incidem os royalties. Na aba “Dedutibilidade Royalties L300” está o rol de todas as notas fiscais em relação às quais houve apuração dos royalties remetidos. O documento ainda possui o código dos produtos (o mesmo utilizado nos SPED-EFD Contribuições e SPED-EFD-ICMS-IPI), o que permitiu confrontar a memória de cálculo com os documentos fiscais.

82. Os valores de royalties deduzidos no resultado do ano de 2016 consta da memória de cálculos e do SPED ECF no registro L300 pelo valor de R\$ 20.313.351,08 (registro 3.01.01.07.01.32 - (-) Royalties e Assistência Técnica - no EXTERIOR e estão relacionados a dois centros de custos: F653009999 – Diversos (R\$ 10.103.311,14) e F653999999 – Centro de Custo Genérico (R\$ 10.210.039,94). Na tela abaixo, extraída do SPED-ECF, é possível confirmar essas informações.

(...)

83. Considerando que o sujeito passivo identifica seus produtos por códigos e que a incidência de royalties tem relação direta com os produtos e seus preços de venda (valores líquidos), é razoável concluir que todos os produtos registrados sob o mesmo código devem estar sujeitos ao pagamentos dos direitos de marcas e patentes, assim, com base na memória de cálculos apresentada pelo sujeito passivo, foi possível identificar todos os códigos de itens sobre os quais foram apurados parcelas de despesas escrituradas, mensalmente, na conta 4663060000 - Royalties Akron.

84. À vista do rol de códigos de produtos, foram extraídas todas as notas fiscais eletrônicas emitidas pelo sujeito passivo em 2016 em que esses códigos foram utilizados em operações cujos CFOP corresponderam a receita bruta (vendas faturadas). A relação consta do Anexo I a esse Termo (aba NFe).

85. A memória de cálculos apresentada pelo contribuinte (aba “Dedutibilidade Royalties L300” do Anexo I) foi comparada com as notas fiscais utilizando-se como artifício a criação de um “localizador”, que corresponde ao código do produto conjugado com a chave de acesso da nota fiscal eletrônica. Tendo em vista que os valores da memória de cálculo estão líquidos de tributos e de descontos incondicionais, tomou-se o cuidado apurar o mesmo valor a partir dos dados das NFe (o resultado consta da coluna “M” – “BC ROYALTIES – RECEITA LÍQUIDA” da aba “NFe” do Anexo I).

86. O valor da coluna “BC ROYALTIES - RECEITA LÍQUIDA” foi comparado com a base de cálculo dos royalties constantes da memória de cálculos (coluna “W” da aba “Dedutibilidade Royalties L300”), tendo sido apurados valores em duplicidade e valores sem correspondência nas NFe indicadas.

87. Nesses casos, as despesas foram consideradas indedutíveis, pois não possuem lastro em elementos fáticos ou em contrato. Ainda que correspondam a despesas efetivamente pagas, não podem ser consideradas como pagamentos de royalties (no caso dos pagamentos, inclusive, foram considerados “pagamentos sem causa” e foram objeto de lançamento de ofício de IRRF), não se sujeitando às regras pertinentes a esse tipo de despesa, inclusive para fins de apuração de CSLL (não se aplicando o disposto no tópico A.186 do Anexo I da IN RFB nº 1.700/2017 – alterada pela IN RFB nº 1.881/2019 – por não ser considerado despesa de royalties).

88. Em razão do exposto, os valores deduzidos do lucro líquido a título de royalties sem que se tenha comprovado os fatos que lhe deram causa devem ser adicionados à base de cálculo do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Abaixo segue resumo da glosa que será acrescida ao resultado da Fiscalizada em 2016.

A DRJ manteve o auto de infração, entendendo que o próprio impugnante, ora Recorrente, reconheceu que enviou valores a título de pagamento de royalties em duplicidade, tendo já solicitado à Goodyear-EUA o reembolso de tais valores, e não poderiam tais importes ser considerados despesas operacionais, passíveis de dedução na forma do então vigente artigos 352 e seguintes do Decreto nº 3.000/1999.

Segundo a Recorrente, o equívoco cometido não justifica o entendimento da decisão recorrida de considerar esses pagamentos como “extracontratuais” e, por isso, indedutíveis as despesas deles decorrentes. Até porque existe um contrato, ainda que tenha havido duplicidade no pagamento de royalties. Assevera que além de já ter recolhido o IRRF e a CIDE em relação a esses pagamentos realizados em duplicidade, também já solicitou à Goodyear-EUA o reembolso dos royalties pagos indevidamente, conforme carta anexa à Impugnação (doc. 3 da Impugnação), de modo que, se vier a recuperar os valores pagos indevidamente, acrescentará os valores recuperados à base de IRPJ/CSLL, neutralizando oportunamente o efeito da dedução ocorrida no momento em que realizado o pagamento dos royalties.

E acrescenta, que a lavratura do Auto de Infração especificamente para esse item é incoerente e resulta em exigência abusiva, pois desconsidera que os erros cometidos causaram prejuízos EXCLUSIVOS à Recorrente, que, além de realizar pagamento em duplicidade à Goodyear-EUA, ainda recolheu em duplicidade os tributos incidentes sobre os pagamentos de royalties.

De minha parte, entendo que não assiste razão à recorrente. Por força do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, verificado o equívoco na dedução de royalties, correta a glosa de tais valores.

Note-se que indevido o pagamento de tais royalties, indevido o recolhimento de IRRF e da CIDE sobre eles incidentes, de forma que seria cabível o pedido de restituição no caso concreto. Ademais, uma vez realizada a glosa dos valores deduzidos, não devem ser incluídos na base quando do seu recebimento.

Assim, apesar dos “prejuízos” indicados pela Recorrente, trata-se dos efeitos normais e impositivos da legislação tributária.

Considerando-se, pois, que a própria recorrente reconhece que o pagamento realizado foi indevido, em duplicidade, inclusive com pedido de reembolso, não há que se falar

na dedutibilidade destes valores, independentemente das consequências dadas à acusação de IRRF. Tudo considerado, entendo pela manutenção do auto de infração neste ponto.

Infração II – Reembolsos decorrentes de “realocações”

De acordo com a fiscalização, o sujeito passivo teria efetuado pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior a título de reembolso em favor de sua controladora ou de coligadas no exterior sob alegação de se tratar de “despesas com alocações” de funcionários que teriam vindo ao Brasil prestar serviços para a Fiscalizada, sem que tenha logrado comprovar a efetividade do serviço prestado e tampouco sua necessidade, não podendo assim ser consideradas despesas operacionais dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.:

89. Intimado a esclarecer sobre os pagamentos feitos de IRRF sob o cód. 0422 (remessa de royalties, pagamentos por assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes e por serviços técnicos a residentes no exterior), o sujeito passivo apresentou a memória de cálculos de fls. 1856. Também apresentou os documentos de suporte da contabilidade, que, uma vez examinados, não permitiram concluir se tratar de documentos suficientes para comprovar a efetividade da despesa e tampouco que se tratou de despesa que contribuiu para a formação do resultado da empresa fiscalizada, ou seja, não se demonstrou tratar-se de despesa necessária e, algumas vezes, sequer é possível saber se a despesa de fato ocorreu.

90. Os “reembolsos de alocações”, como indicados na memória de cálculos foram apropriados aos resultados de diversos períodos (inclusive períodos em relação aos quais a Fazenda Nacional decaiu de seu direito de constituir os respectivos créditos tributários), contudo, parte deles afetou o resultado do lucro líquido apurado em 2016, desse modo, afetou também a apuração do IRPJ e da CSLL. Como não foi identificado que essas despesas foram adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é necessário que sejam feitos ajustes mediante lançamento de ofício para somar ao resultado contábil as parcelas que são indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL por não restar demonstrada sua necessidade e efetividade.

91. Exemplos dessas despesas estão mencionadas nesse relatório, dentre eles se destacam despesas pagas a empresas de consultoria (Ernest & Young – E&Y) relacionada a serviços com deslocamento de “colaboradores” entre as diversas empresas do Grupo Goodyear instaladas em diversos países, como China, África do Sul, Singapura, Chile, Venezuela, Peru, Luxemburgo e Estados Unidos. Não foram apresentados documentos que comprovassem a efetividade dos serviços e tampouco que tipo de serviço seria demandado nessas movimentações que pudessem ser de interesse da Fiscalizada e que pudessem contribuir com o resultado da empresa brasileira. Foram apresentadas apenas notas de débitos através das quais, via de regra, os valores eram apropriados ao resultado da empresa brasileira. Essas notas de débitos eram, regularmente, emitidas por empresa ligadas à Fiscalizada (seja sua controladora ou outras controladas em outros países).

92. No caso das supostas despesas com “consultoria” pagas à Ernest&Young, o sujeito passivo chegou a apresentar documentos emitidos pela suposta prestadora de serviço (como dito, sem a descrição do tipo de serviço e sem estar acompanhada de relatórios e mensagens relacionados aos supostos serviços

prestados), contudo, os documentos apresentados – escolhidos pelo próprio contribuinte dentre aqueles relacionados ao assunto – não apresentam coincidência de valores com as notas de débitos e tampouco há explicações para as diferenças. Além dos documentos não estarem em vernáculo pátrio (não foram apresentadas traduções), eles estão grafados em moeda estrangeira e não foram apresentados os critérios de conversão cambial que permitissem relacionar a nota de débito à fatura emitida por E&Y. Por fim, alguns documentos ainda foram rasurados para serem apresentados à Fiscalização, tendo sido incluídas tarjas que impedem de conhecer seu inteiro teor (ou seja, contribuinte parece entender que os conteúdos dos documentos de interesse da fiscalização devem ser conhecidos pela autoridade fiscal até o limite do interesse do próprio fiscalizado).

93. Também como despesas de realocações foram apresentadas despesas com transporte (em um dos casos, inclusive, o documento diz respeito a uma mudança entre Miami - EUA e Santiago – Chile) e despesas com cursos de idiomas (escola Berlitz), inclusive para pessoas de uma mesma família. Nenhum contrato de prestação de serviços ou de trabalho foi apresentado para justificar o pagamento das despesas com mudança.

94. A seguir, destacam-se alguns pontos relevantes em relação aos documentos apresentados.

(...)

95. Esses elementos, conquanto pareçam indicar a existência de transferências de profissionais estrangeiros que seriam movimentados para prestar serviços na Goodyear Brasil (GY-Br) ou funcionários brasileiros que retornam ao país após prestarem serviços em coligada no exterior (expatriados), não permitem aferir o valor exigido pelo terceiro prestador de serviço e tampouco o tipo de serviço ou mesmo se ocorreram efetivamente.

96. Como já relatado acima, nesses reembolsos há valores supostamente pagos a empresas de consultoria (Ernest&Young e Mercer), escolas de idiomas (Berlitz), empresas de Transporte (Sirva, Interconex e Champion International Moving), despesas com cartões corporativos, com alimentação, com passagens e até valores sobre os quais não se pode fazer qualquer inferência, pois mencionam “miscellaneous” (normalmente “débits memo” emitidos por coligadas na Europa) ou “correction” (fl. 2666); ou os valores que mencionam um nome e expressões como “relocation” (fls. 2692), contudo, não resta evidenciada a efetividade do serviço (sequer são apresentados documentos consistentes de suportem as notas de débitos) e, mesmo que tivessem sido apresentados elementos que comprove, a efetividade do serviço, o sujeito passivo ainda deveria demonstrar que essas despesas correspondem a serviços que contribuíram para a formação do resultado da empresa Fiscalizada no período de 2016, ou seja, são despesas necessárias ou legais decorrentes de sua operação.

97. Portanto, não restando comprovada a EFETIVIDADE dos serviços prestados e tampouco tendo sido apresentados documentos hábeis e idôneos (emitidos pelos supostos prestadores dos serviços) que permitam concluir que as despesas imputadas ao resultado de 2016, decorrentes de supostas alocações de colaboradores, contribuíram para a formação do resultado, o lucro líquido deverá ser ajustado mediante adições dos valores ora glosados de forma que o lucro real e a base de cálculo da CSLL não sofram efeitos dessas despesas (art. 299 do RIR).

98. Além disso, como não se comprovou a efetividades das despesas, as parcelas correspondentes aos valores remetidos em 2016 foram objeto de lançamento de ofício de IRRF por terem sido considerados “pagamentos sem causa” feitos em proveito de empresa ligada. Dessa forma, aplica-se, também, o disposto no art. 300 do RIR/99.

99. No quadro a seguir, resumo das bases de cálculo da infração, que estão detalhadas no Anexo II a esse Termo.

A DRJ manteve a acusação fiscal, entendendo que a impugnante não teria se desincumbido do ônus da prova:

24. De plano, no momento em que a fiscalização apontou que tais despesas careciam de meios hábeis e idôneos que justificassem sua dedutibilidade fiscal, quer porque não havia faturas emitidas pelos prestadores de serviço ou, quando havia, não se tinha congruência na documentação apresentada, quer ainda porque, em regra, lastreadas apenas em invoices emitidas pela Goodyear-EUA como reembolso, sem especificação do serviço prestado, caberia ao impugnante ter trazido na impugnação a documentação suficiente para cada uma das despesas que pretendia ver restabelecida ou apontar e detalhar onde se encontrava nos autos a prova do seu direito, mormente porque se está defronte de autos de mais de 14 mil páginas e 155 arquivo não-pagináveis.

25. Não poderia o impugnante, buscar restabelecer em bloco as despesas glosadas a partir da invoice nº 1060864 (como constou no item 35 da impugnação, espelhado no doc. 5 anexo à impugnação, apenas a título ilustrativo, como dito pelo impugnante), com justificação parcial, como se verá mais adiante, ou juntar novamente documentos de despesas que sequer constaram no rol daquelas glosadas, como se viu com as invoices nºs IX094130 e 764756 (doc. 4 do anexo da impugnação - fls. 13.721 a 13.798) ou, por fim, utilizar argumentos de autoridade para alcançar tal desiderato, como se vê pelo excerto da impugnação transcrito abaixo em nota de rodapé². Quando a autoridade fiscal apontou as incongruências na prova juntada, caberia ao impugnante ter constituído provas adicionais ou apontar especificamente nos autos o equívoco na apreciação das provas referentes às 44 despesas glosadas.

26. À luz das considerações acima, vê-se que o impugnante somente contraditou especificamente na impugnação a glosa da despesa consubstanciada na invoice nº 1060864, constante nos docs. 5 e 6 anexos à impugnação, que representou uma despesa glosada de R\$ 128.931,77 (vide aba “Apuração” da planilha Anexo II TVCF IRPJ CSLL do anexo ao TVCF – fls. 13.603).

27. Sobre a invoice acima, assim se posicionou a fiscalização:

94.7. Ao menos em um caso, foram apresentados documentos diferentes para a mesma despesa, como é o caso da nota de débito 1060864, juntada às fls. 9954/9986 – emitida em 29/03/2016 com 33 valores (totalizando US\$ 60.222,30) – e aquela juntada às fls. 2798/2800 – com a mesma numeração, porém emitida em 31/03/2016 com 3 valores (totalizando US\$ 40.272,30) e. inclu qsave, com um leiaute diferente.

28. Compulsando os autos, nas folhas acima citadas, vê-se a incongruência registrada acima nas notas de débito (Debit Memo) emitidas pela Goodyear-EUA em face do fiscalizado, como se demonstra a seguir.

29. Na aba “Alocações 2016_2016” da planilha Anexo II TVCF IRPJ CSLL do anexo ao TVCF (fls. 13.603), vê-se que o importe bruto em USD da despesa

(valor remetido USD/(1-alíquota do IRRF)) montou USD 40.272,30, como referido nas notas (Credit Memo) de fls. 2.798 a 2.800. Em tais Credit Memos, constam USD 3.372,30 descritos como despesa de mobilidade internacional em prol dos prestadores Berlitz e Interconex e USD 28.550 e USD 8.350 ambos descritos como despesa de mobilidade internacional em prol dos prestadores Ernst Young e Mercer.

30. No doc. 5 anexo à impugnação, o impugnante juntou 33 notas (Debit Memo) no importe de USD 60.222,30 (fls. 13.800 a 13.832), como já apontado pela fiscalização (vide fls. 9.954 a 9.986), buscando comprovar alguns reembolsos refletidos na invoice nº 1060864, cujos valores corresponderiam a despesas com estudos tributários, armazenagem de móveis e aulas de idiomas realizadas pelos prestadores de serviços Ernst & Young (USD 32.900), Interconex (3.282,48) e Berlitz Languages (USD 802,58).

31. Para tanto, juntou, no corpo da impugnação, uma invoice emitida pela Interconex no importe de USD 3.202,40, outra pela Berlitz no importe de USD 802,58 e uma terceira pela Ernst & Young no importe de USD 517.570. Ainda anotou na impugnação que haveria 14 cobranças da Ernst & Young no importe cada de USD 2.350, secundadas por 14 invoices da Goodyear-EUA no importe cada de USD 2.350, que pagou a despesa e foi reembolsada pela empresa brasileira, e haveria ainda comprovação na documentação da prestadora do serviço de qual empregado prestou serviço à empresa brasileira (citou como exemplo o colaborador Thomas Peebles). Já no doc. 5 anexo à impugnação, trouxe novamente as invoices citadas da Interconex e do Berlitz, e invoices da Ernst & Young nos importes de USD 59.134, 84.997, USD 517.570, estes com relações de empregados que teriam vindo ao Brasil (relatórios com partes em branco, com destaques para as transferências para o Brasil).

32. Considerando a contabilização das despesas, parece claro que a invoice nº 1060864 representou uma despesa de USD 40.272,30, como constou na contabilidade e na documentação da invoice de fls. 2.298 a 2800, e não USD 60.222,30, como fez crer o impugnante.

33. Vê-se ainda que o impugnante buscou comprovar uma importância da invoice (USD 3.282,48 para Interconex; 802,58 para Berlitz; e USD 32.900 para a Ernst & Young) que não tem identidade com os valores que constaram nas fls. 2.798 a 2800 ou mesmo com a importância total que constou na impugnação. Repise-se ainda que a despesa que o impugnante buscou comprovar não tem identidade com aquela que foi contabilizada, ou seja, o impugnante, sendo obrigado a comprovar a higidez documental de 44 invoices, para ter deferida a dedutibilidade da despesa, como antes apontado, não conseguiu sequer se desincumbir da comprovação de uma das invoices em sua inteireza (o valor que o impugnante tentou demonstrar no corpo da impugnação é inferior ao valor da despesa que constou nas fls. 2.798 a 2800, havendo no doc. 5 anexo à impugnação invoice da Ernst & Young de centenas de milhares de dólares, não se compreendendo suas ligações com a invoice nº 10608640).

34. Com o quadro acima, inviável acatar sequer o restabelecimento da glosa da despesa oriunda da invoice nº 10608640.

35. Quanto as demais 43 despesas glosadas, ausentes comprovação documental da despesa para fins de comprovação da dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, mantém-se a glosa executada pela fiscalização.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente aduz que apresentou documentação robusta para comprovação da natureza desses reembolsos, tais como planilhas, *invoices*, notas de débito e documentos internos emitidos pelos fornecedores. Parte desses documentos foi reapresentada de forma sistematizada junto à Impugnação (doc. 4 da Impugnação).

Acresce que detalhou, também em sua Impugnação, alguns dos reembolsos refletidos na *invoice* 1060864 (doc. 5 da Impugnação) mencionada pela Fiscalização no TDPF, cujos valores correspondiam a despesas com estudos tributários, armazenagem de móveis e aulas de idiomas realizadas pelos prestadores de serviços Ernst & Young Global Limited (“E&Y”)3, Interconex, Inc. (“Interconex”) e Berlitz Languages, Inc. (“Berlitz”), todos vinculados ao deslocamento internacional de colaboradores do Grupo Goodyear.

Com efeito, verificando os documentos anexados aos autos, verifica-se a convergência das informações para os valores indicados para os prestadores de serviços Ernst & Young Global Limited (“E&Y”)3, Interconex, Inc. (“Interconex”) e Berlitz Languages, Inc. (“Berlitz”):

Interconex, Inc. An Expression of Excellence		INVOICE	
303 Main Avenue, 6th Floor Norwalk, CT 06854 U.S.A. www.interconex.com		INVOICE DATE 03/05/2016	INVOICE # 6436
BILL TO Goodyear Tire & Rubber 1144 East Market Street Akron, OH 44316 United States of America		DATE DUE 09/05/2016	REFERENCE # JRN-279259-PT1
		TRADE CREDIT NAME Puylos, Tom	
		CLIENT P.O. # 022049821	
Atlanta ☐ Chicago ☐ Denver ☐ Frankfurt ☐ Houston ☐ New York ☐ San Diego ☐ San Francisco ☐ Singapore DESCRIPTION UNIT RATE AMOUNT			
Storage 1st Quarter - 01/01/15 - 03/31/16 3 \$12.95 1,536.48			
Insurance Premium - Storage: 01/01/16 - 03/31/16 valuation: \$110,400.00 (H&S) 3 \$58.00 1,746.00			
Payment must be made in U.S. funds drawn on a U.S. bank.			TOTAL USD \$3,282.46

DEBIT MEMO	
THE GOODYEAR TIRE & RUBBER COMPANY 200 INNOVATION WAY AKRON, 44316-0001	
Invoice Number : 001060864	Invoice Date: 03/25/2016
To : Goodyear do Brasil Produtos de Borracha	
Address : Av. Affonso Benzen, 3415 (Anhanguera, RM 120)	
VAT Reg. No :	
A/C NO : F653G	
Company Code : 653	SAP Doc Type : 00
Explanations: CORP SAP CHARGES DEBIT YOUR ACCOUNT Amount: \$3,282.46 USD	


EY

Invoice # 1046119
 200 Plaza Drive
 Secaucus, NJ 07094

INVOICE NUMBER: US0134457670

January 29, 2014
PLEASE REMIT TO:
 Ernst & Young LLP
 PwC Mail Stop - Pw 64082
 c/o Ernst & Young USA LLP
 P.O. Box 64082
 Pittsburgh, PA 15260-082

BE: US082 CLIENT NUMBER: 60601601
ENGAGEMENT #: 10821361

FOR PEOPLE ADVISORY TAX SERVICES RENDERED IN CONNECTION WITH THE BELOW DETAIL:

- 2014 US Pro-Bill (2015 US Tax Return Preparation)

(See attached details)

U.S.D.

Total Due **517.50**

[illegible]

Ademais, alega ainda que como os serviços foram prestados em favor da Recorrente, as despesas foram integralmente reembolsadas à Goodyear-EUA por meio de conta no exterior e regularmente contabilizados (como atesta a própria Autoridade Fiscal). Vale ressaltar que os valores remetidos também foram regularmente tributados pelo (i) IRRF à alíquota de 15% e pela CIDE à alíquota de 10%, quando referentes a serviços técnicos; ou (ii) pelo IRRF à alíquota de 25%, nas demais hipóteses.

Tal constatação revela que ao menos a princípio as alegações da Recorrente possuem um indício de veracidade. E uso a expressão indício, pois os documentos anexados não foram objeto de escrutínio pela DRJ, conforme se infere do parágrafo 24 do acórdão acima transcrito. Desta feita, importaria: (i) reconhecer a nulidade da decisão proferida por DRJ por violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório; ou (ii) converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem apresente relatório fiscal, analisando os documentos juntados aos autos com a Impugnação.

Em qualquer das hipóteses, verifica-se que os autos não se encontram maduros para julgamento!

Assim, caso vencido em relação à preliminar de nulidade da decisão de DRJ, voto pela conversão do julgamento em diligência para que seja elaborado relatório de diligência em que constem, serviço a serviço, análise das notas fiscais, em cotejo com os contratos, invoices e registros contábeis realizados afim de que se indique com precisão a correição ou não da glosa.

Infração III - Reembolsos diversos sem comprovação da efetividade do serviço ou causa da remessa

A fiscalização entendeu que tais despesas não estavam adequadamente comprovadas, porque os pagamentos de despesas incorridas, por meio de reembolso, deveriam estar suportados pelos documentos de cobrança daquele que as pagou (“debit memo”, por exemplo) e pelos documentos emitidos por quem prestou o serviço, o que não estaria demonstrado no caso vertente. Ainda, se não há coincidência entre os valores reembolsados e os

valores constantes das faturas comerciais, deveriam ser esclarecidos os critérios de rateio ou, sendo possível, a individualização das despesas. Havendo esses elementos, restaria ao contribuinte ainda comprovar a efetividade do serviço em benefício da empresa que efetuou o reembolso. Ausentes esses comprovantes, não seria possível saber o motivo da realização dos pagamentos em proveito daquele que prestou o serviço, não podendo assim ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

100. Em situação semelhante à descrita acima, o sujeito passivo apresentou diversos reembolsos em relação aos quais não comprovou a efetividade do serviço e tampouco apresentou documento que discriminasse o serviço. Nessa situação estão os documentos que o sujeito passivo descreveu o “Tipo de Despesa” como, em sua memória de cálculos de apuração do IRRF recolhido em 2016 sob o código 0422 (fl. 1856):

100.1. Reembolso com Despesa de Hardware – pagos a empresa ligada. Apresentou como prova da efetividade do serviço documento nº 1 4158 que descreve o serviço como “Migratory Processes” (fl. 2681). Não diz onde o serviço foi prestado e tampouco quem o prestou e no que consistiu o serviço. Não apresentou relatórios ou qualquer outro documento que permitisse concluir pela realização do serviço. A descrição do “tipo de despesa” parece contraditória em relação ao conteúdo do documento. Valor que foi pago por meio de contrato de câmbio 139501773 e escriturado sob o número 100011996 pelo valor de R\$ 3.376,07;

100.2. Reembolso com Despesa de Tecnologia da Informação – pagos à Goodyear Dunlop com base em “export invoice/invoices” que descrevem os serviços como “non export material” e ou “cost transfer MDO LA; ou Cost transfer APO DP Support”. Os documentos às fls. 4438/4446 não comprovam a efetividade do serviço e tampouco permitem saber de que serviço se trata, quem o prestou e qual o serviço prestado e motivo por que deve ser suportado pela Fiscalizada, uma que foi prestado fora do país. (...)

100.3. Reembolso com Despesas Médicas – pagos mediante invoice da Goodyear Dunlop que descreve “Recharge Signa Q3 2014” – “health insurance expenses”. Não indica o motivo da despesa médica e tampouco que teria se beneficiado dela. Não comprova a existência de contrato ou serviços médicos prestados, portanto, não comprovada a efetividade do serviço que teria dado causa ao pagamento. No mesmo sentido, constam os “Reembolso Despesa Assistência Médica”, que teriam sido alocados à conta de “Benefício médico – salário” e possuem a descrição de “Recharge Signa”

100.4. Reembolso custos logísticos – despesas que foram alocadas em contas de despesas com viagem ou de transporte terrestre à vista de documentos emitidos por empresas ligadas. Não se comprovou a operação e tampouco o motivo pelo qual seria obrigação da Fiscalizada. Dentre os documentos constam notas de débito e invoices, essas últimas mencionam “travel expenses” e, por vezes, nomes de pessoas cujo vínculo com a Fiscalizada não se demonstrou de forma a comprovar, além da efetividade, a necessidade do serviço em razão do qual remeteu valores ao exterior. (...)

100.5. Reembolso de Benefícios Pós Emprego – apresentado documento de Goodyear Dunlop que faz menção “hono E&Y”. A conta na qual a despesa teria sido alocada seria “Benefícios outros - indenização /Honorários de consultoria”. A memória de cálculos descreve como reembolso de benefício pós emprego (seria previdência de funcionário da Ernest&Young?). A informação contém

dados contraditórios, ademais a operação foi tributada à alíquota de 15% de IRRF – o que sugere que entendeu trata-se de despesa com serviços técnicos ou administrativos. Não foi apresentado documento do prestador de serviços e tampouco comprovada a efetividade do serviço ou causa para se efetuar a remessa.

(...)

101. Os valores descritos nessa infração foram considerados pagamentos sem causa, nos termos que prescreve o art. 674 do RIR/99, pois o sujeito passivo apresentou descrição de serviços que, nem sempre, se mostraram coerentes com o conteúdo dos documentos e, invariavelmente, não demonstrou que os serviços que deram causa às remessas sobre as quais recolheu IRRF à alíquota de 10%, 15% e 25% sob o código 0422 efetivamente ocorreram ou, ainda que tenham ocorrido, que se trata de obrigação assumida pela Fiscalizada que seja necessária e usual à consecução dos objetivos sociais (ou seja, não se comprovou tratar-se de despesa operacional).

102. Em complementação às informações relativas à apuração do IRRF recolhido sob o código 0422 em 2016, o sujeito passivo ainda apresentou a memória de cálculos de fl. 11865, onde demonstrou a existência de despesas semelhantes às que deram causa ao pagamento do IRRF de 2016, mas que, embora tivessem sido escrituradas em 2016, corresponderam a recolhimentos de IRRF feitos em 2017.

103. Basicamente, as despesas glosadas são as descritas a seguir:

103.1. Despesas com viagem de funcionário da Goodyear – documentos apresentados não comprovam quem foi o viajante e tampouco o motivo da viagem. Valores que foram reembolsados ou pagos à empresa coligada. Nessa situação estão os documentos identificados pelos seguintes números 927000479; 927000480; 927006826; 927008190; 927037401; 927037401; 927037402; 927037402; 926945088; 926962745; 926977509; 926978704; e 926989988 – todas emitidas por The Goodyear Tire & Rubber Co;

103.2. Despesas com saúde – a descrição na memória de cálculo indica despesa médica com "Brian Cardwell". Não se indicou qual a relação do beneficiário da despesa médica com a Fiscalizada e nem por que se tratou de despesa que deveria ser suportada pela empresa brasileira. Em exame nos sistemas internos da RFB, consta que o norte americano "Brian Lee Cardweel" (236.581.186-03) recebeu rendimentos da Fiscalizada no ano de 2015, tendo apresentado declaração de saída definitiva do país em 2016 informando que a saída se deu em 28/05/2015. A fatura 80209927, emitida em 26/04/2016 por The Goodyear Tire & Rubber Co, cobra o valor de US\$ 181,90;

103.3. Aluguel de "Paris Country Club" – não apresentou documentos que comprovassem a necessidade da despesa para a consecução do objeto social da empresa brasileiro. O documento indicado é a *invoice* 71100060 emitida Goodyear Dunlop Amiens;

103.4. Despesa com declaração de IR nos EUA – a empresa brasileira não está obrigada a declarar imposto de renda nos EUA, donde se infere que a despesa não é relativa a suas atividades; tratando-se de despesa de pessoa ligada ou funcionário, deve restar demonstrado que há obrigação legal da Fiscalizada em relação a tal despesa. Uma vez que não restou demonstrada essa situação, deve ser considerada despesa que foi assumida por mera liberalidade, portanto, despesa indedutível. Nessa situação está o documento identificado pelo número 78628186, emitido por The Goodyear Tire & Rubber Co;

103.5. Despesa com investigação – o sujeito passivo indicou diversas despesas que afetaram o resultado do período e que estariam relacionadas a pagamentos de honorários advocatícios e despesas com consultorias, conforme as contas contábeis nas quais foram feitos os correspondentes lançamentos a débito. Não se comprovando que tais despesas são necessárias e usuais à atividade da empresa, não podem ser consideradas dedutíveis. Nessa situação estão os documentos identificados pelos números: 927021113; 927039803; 927055308; 927039815; 927078795; 926971578; 926849349; 926926687; 926888010; e 926948186 (emitidos por The Goodyear Tire & Rubber Co). Convém destacar que, em 30/04/2021, a empresa Fiscalizada, através de seu procurador, Sr. Jonatas, encaminhou mensagem a esse AFRFB (fls. 13034/13299) para esclarecer sobre os serviços de “investigação” e comprovar a efetividade dos serviços. Antes disso, havia enviado e-mail em 10/04/2021 (fls. 12873/12920) para abordar o mesmo assunto. De fato, com base nesses documentos é possível reconhecer a prestação do serviço, entretanto, como já mencionado alhures, essas despesas foram pagas através de **reembolsos** de valores entregues à controladora The Goodyear Tire & Rubber Co., não tendo sido apresentada nenhuma fatura emitida pela prestadora dos serviços e tampouco contrato firmado entre a controladora e controlada que explicitasse a forma de operação desse serviço e seus preços. Enfim, não se comprovou a relação entre o preço cobrado pela empresa que prestou o serviço e o valor reembolsado em favor da controladora, que teria intermediado sua realização, portanto, além da comprovação de necessidade e usualidade, os documentos apresentados não são suficientes para estabelecer vínculo entre o valor da despesa incorrida (cobrado pelo prestador) e o preço pago mediante reembolso.

104. Os pagamentos de despesas incorridas, por meio de reembolso, devem estar suportados pelos documentos de cobrança daquele que as pagou (“debit memo”, por exemplo) e pelos documentos emitidos por quem prestou o serviço. Se não há coincidência entre os valores reembolsados e os valores constantes das faturas comerciais, devem ser esclarecidos os critérios de rateio ou, sendo possível, a individualização das despesas. Havendo esses elementos, restará ao contribuinte ainda comprovar a efetividade do serviço em benefício da empresa que efetua o reembolso. Ausentes esses comprovantes, não é possível saber o motivo da realização dos pagamentos em proveito daquele que não prestou o serviço (e que, muitas vezes, sequer tem capacidade para executá-lo).

(...)

De sua parte, a DRJ manteve a autuação fiscal, entendendo que o contribuinte não impugnou todas as imputações feitas pela fiscalização no tocante à infração III, somente contraditou especificamente a despesa com investigação.

Contudo, analisando a petição de Impugnação, verifica-se que a ora Recorrente fez alegações genéricas e apenas tratou da despesa com investigação:

58. Tudo isso em uma operação entre controladora e controlada, que poderia hipoteticamente ser feita mediante distribuição de dividendos e isenta de qualquer tributação.

59. Não bastasse isso, o fato é que mais uma vez a Autoridade Fiscal desconsidera toda a robusta documentação apresentada pela Impugnante e respalda a onerosa exigência de IRPJ e CSLL em alegações não comprovadas e insubsistentes (além de ilógicas, como se viu). E novamente a Fiscalização

coloca a Impugnante em uma situação absolutamente sem saída: tendo rejeitado tudo o que foi apresentado pela Impugnante (esclarecimentos por email, planilhas, invoices, notas de débito e documentos internos emitidos pelos fornecedores), parece não haver qualquer outro meio para convencer a Fiscalização que despesas com serviços de tecnologia da informação, com consultoria prestada pela E&Y e com despesas médicas de colaboradores, por exemplo, são despesas necessárias à operação de uma empresa do porte da Impugnante.

60. **Apenas a título ilustrativo**, a Impugnante faz referência às despesas incorridas com serviços de investigação, os quais tiveram a sua efetividade reconhecida pela própria Fiscalização no TVF:

Por óbvio que a contribuinte não teria prazo ou condições de conciliar serviço a serviço glosado, como o fez para o exemplo dado da Impugnação e reproduzido no Recurso Voluntário, que indicam ao menos indiciariamente o direito da Recorrente.

Tanto é assim, que, além de detalhar as despesas incorridas com investigação, a Recorrente juntou em sua Impugnação, ainda que por amostragem, diversas evidências que afastam qualquer alegação de que as despesas relativas ao item III da autuação fiscal não teriam a sua necessidade ou a sua efetividade comprovadas.

Nessa linha, assim como na acusação fiscal anterior, vislumbra-se que o processo não se encontra maduro para julgamento, posto que a DRJ se limitou a analisar as alegações referentes ao serviço de investigação.

Caso seja vencido com relação à diligência, entendo que o contribuinte apresentou documentação razoável para confirmar que os serviços foram prestados.

Infração IV - Reembolsos de custo compartilhado

Tal infração decorreu da glosa de despesas oriundas de reembolsos em favor de sua controladora Goodyear-EUA referentes a um contrato de compartilhamento de custos (Cost Sharing Agreement), lavrado em 2003 e aditado em 2006, que instituiu um Centro Comercial Regional, em Akron, Ohio, EUA, centralizando serviços³ em prol das subsidiárias da Goodyear na América Latina, porque a fiscalização, em essência, entendeu que a fiscalizada não comprovou a efetividade da prestação de tais serviços:

107. Ao analisar os pagamentos de IRRF feitos sob o código 0422 no ano de 2016 pela Fiscalizada (destinado ao recolhimento de valores retidos na fonte sobre pagamento de royalties e assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes e serviços técnicos), verificou-se que parcela expressiva desses recolhimentos (mais de 60%) diziam respeito a um contrato de compartilhamento de custos, lavrado em jun/2003, entre a Fiscalizada e sua controladora, The Goodyear Tires & Rubber Co, localizada nos EUA, intitulado Contrato de Centro Comercial Regional (fls. 5723/5733). Esse contrato, com prazo indeterminado, segundo consta dos documentos, foi alterado em mar/2006 (fl. 5734/5742).

108. O contrato dispõe de “considerandos”, que são os transcritos a seguir:

Considerando que a Beneficiária é uma Afiliada da Goodyear, uma fabricante líder e vendedora de pneu se produtos de borracha nos Estados Unidos da América;
Considerando que a Beneficiária opera no âmbito da região geográfica da América Latina;
Considerando que a Beneficiária produz pneus e produtos de borracha com nomes de marca pertencentes ou licenciados à Goodyear, um terço dos quais são exportados para venda fora do Brasil;
Considerando que a Beneficiária reconhece que seu negócio de exportações é essencial para a continuidade de seu sucesso financeiro e instrumental para possibilitar que a Beneficiária opere suas fábricas na capacidade total;
Considerando que a Beneficiária acredita que por meio da operação na capacidade total, a Beneficiária poderá continuar a ser uma fornecedora competitiva nos mercados brasileiro e latino-americano e, portanto, beneficiar-se do alto nível de vendas resultante;
Considerando que a Beneficiária reconhece que mudanças no ambiente econômico regional requerem consultoria constante e confiável de pessoas físicas empregadas pela Goodyear, com foco no sucesso da Região da América Latina como um todo;
Considerando que a Beneficiária deseja manter seu nível de vendas e rentabilidade por meio da capitalização da combinação de conhecimento e experiência Goodyear e das demais Afiliadas da Goodyear na América Latina, por meio da centralização de determinadas FUNÇÕES COMERCIAIS, de forma que a Beneficiária possa se beneficiar de uma gama de conhecimentos e das economias de custo resultantes do compartilhamento dessas funções;
Considerando que a Goodyear estabeleceu um Centro de Negócios Regional em Akron, Ohio e contratou pessoas físicas especificamente para o Centro de Negócios Regional, cujas responsabilidades exclusivas são ORIENTAR, DIRIGIR e COORDENAR as ATIVIDADES COMERCIAIS das Afiliadas da Goodyear na América Latina;
Considerando que as partes acordam que os Serviços descritos abaixo estão disponíveis à Beneficiária sem qualquer restrição e que os custos correspondentes serão pagos sem a inclusão de qualquer margem de lucro a favor da Goodyear;
Considerando que as partes reconhecem que os Serviços serão prestados no Centro de Negócios Regional localizado em Akron, Ohio; e
Considerando que a Beneficiária e as demais Afiliadas latino-americanas da Goodyear são partes de um contrato abrangente, o qual exige que os custos associados ao Centro de Negócios Regional sejam compartilhados entre todas as Afiliadas latino-americanas proporcionalmente, sendo certo que as partes também elaboraram este Contrato separado para apresentação às autoridades pertinentes no Brasil, o qual estabelece o mesmo compartilhamento de custos, de forma que apenas um pagamento seja devido;(os gritos não são do original)

109. Em face dos elementos acima, é seguro afirmar que o compartilhamento de custos diz respeito a funções comerciais; os serviços disponíveis serão prestados nos EUA, onde foram contratados funcionários para **orientar, dirigir e coordenar** ATIVIDADES COMERCIAIS; que o contrato é abrangente e os custos incorridos no Centro de Negócios serão compartilhados com afiliadas Goodyear Tires & Rubber Co. na América Latina.

110. Nota-se que os "considerandos" contêm elementos contraditórios, como o fato do Centro Regional ser destinado a "atividades comerciais", mas ser "abrangente", a ponto do Anexo I, que trata dos serviços, descrever atividades agrupadas em "Vendas e Marketing"; "Planejamento de Produção"; "Recursos Humanos"; "Gestão de Materiais"; "Compras"; "Desempenho de Pneus/Solução de Problemas"; "Administração"; e "Financeiro e Jurídico", que por sua vez se divide em "Contabilidade"; "Auditoria"; "Tributário"; "Tesouraria"; "Crédito e

Cobrança"; e "Serviços Jurídicos", ou seja, o Centro de Negócios Regional, que teria sido criado para **orientar, dirigir e coordenar** atividades COMERCIAIS, atuaria de forma ampla na empresa brasileira, fazendo parecer que a subsidiária não possui autonomia alguma, sendo a empresa Fiscalizada totalmente gerida a partir do Centro de Negócios situado nos EUA.

111. Além da contradição de haver um Centro de Negócios que atua muito além de aspectos meramente comerciais, há contradição sobre a existência da empresa criada sob leis brasileiras, pois delegar atividades como a DIREÇÃO da atividade comercial implica, em princípio, em abrir mão da própria finalidade da empresa, pois, não podendo dirigir suas atividades comerciais, não pode decidir como colocar seus produtos no mercado em que atua. À vista desse contrato, poder-se-ia dizer que a estrutura administrativa da empresa no Brasil tem finalidade meramente formal, pois ela não poderia decidir sobre os rumos da empresa brasileira.

(...)

118. Após diversas intimações sobre a necessidade de comprovação da EFETIVIDADE dos serviços relativos ao compartilhamento de custos, a Fiscalizada apresentou documentos que não permitem individualizar o serviço supostamente prestado, como planilhas (sem identificação de autoria, sem descrição do seu emprego ou significado e sem vínculo com as cobranças feitas por The Goodyear Tires & Rubber Co. em razão do Contrato de Centro de custo; apresentações em power point, projetos, contratos e outros documentos mencionados no parágrafo 79.18, acima e que se encontram às fls. 10400/11846.

119. À vista do que apresentado, não é possível assegurar que existam atividades executadas no Centro Comercial Regional relativamente ao período sob fiscalização. Dentre os documentos apresentados, há aqueles que tratam de discussões sobre metas de resultado (EBIT) para 2017, como as planilhas de fls. 10400/10412. Os e-mails não comprovam quem elaborou o trabalho e tampouco permitem saber o número de horas dispendidas na sua execução e os respectivos custos atinentes a serem compartilhados.

120. Outros documentos apresentados foram contratos GLOBAIS de fornecimento (supply agreement) às fls. 11737/11769 entre The Goodyear Tires & Rubber Co. e Eastman Chemical Co., de jul/2014, que inclui países espalhados por áreas não relacionadas ao Centro Comercial Regional (fls. 11764/11769), portanto, permite presumir que não envolva trabalho unicamente do dito Centro. Situação análoga existe em relação contrato entre The Goodyear Tires & Rubber Co. e Exxonmobil Chemical Co., sem data e apresentado em parte e rasurado (fls. 11795/11799).

121. Os esclarecimentos apresentados às fls. 9798/9818 replicam, em parte, essa situação, como no exemplo que apresenta em relação ao “Setor de Finanças”, mencionando textualmente que o “SETOR GLOBAL DE FINANÇAS realizou estudo”. Ora, se o estudo foi realizado pelo setor global, não pode ter sido atividade do setor regional, previsto no contrato, a menos que não haja distinção entre ambos (ou seja, os funcionários de ambos os setores são comuns a executam trabalhos para ambos), o que implicaria em séria dificuldade de separar os custos de um e de outro.

- **Setor de Finanças:** o Setor Global de Finanças realizou um estudo, baseado inclusive em informações obtidas em *workshops*, sobre possíveis formas de economia financeira através da economia/melhor utilização das fontes de energia no âmbito das plantas industriais da Goodyear. No e-mail abaixo, o Diretor de Processos de Eficiência, Sr. Alberto Affonso, menciona esse projeto e solicita o envio das planilhas com as informações:

122. Também não há, nesse caso, como distinguir os custos relacionados a esse serviço e tampouco resta claro que tipo de serviço seria esse: consultoria, talvez? Qual foi seu custo final? Foram adotados critérios de preços de transferência, previstos na legislação tributária brasileira? Em qual fatura esse serviço foi cobrado? Enfim, não é possível distinguir ou relacionar as planilhas apresentadas relativamente a formação dos preços (fls. 5742/5772) com os serviços e seus preços, ou seja, não é possível individualizar os serviços de forma que seja possível verificar, por exemplo, se são praticados preços de mercado_ se há observância a regras de preços de transferência etc. Os documentos não são suficientes para comprovar que o valor constante de uma “nota de débito” é relativo a determinado serviço que teria sido, efetivamente, prestado.

123. Ao mencionar o setor de produção, o sujeito passivo cita “reuniões agendadas”. Ora, como é possível precificar uma reunião em que o gestor trata de assuntos de sua administração? Essa atividade pode ser caracterizada como serviço? De que tipo? Sendo a atividade fim do

administrador gerir o setor pelo qual responde e, tendo sido contratado para tal tarefa mediante certa remuneração, que serviço ele poderia prestar em favor da atividade para a qual já fora contratado para executar? Seriam esses os serviços pelos quais a Fiscalizada remunera, com valores expressivos, o Centro Comercial Regional? A Fiscalizada estaria a remunerar os administradores que dirigem a empresa no Brasil a partir da controladora nos EUA?

124. Em relação ao Setor de Tecnologia da Informação (TI ou IT), o sujeito passivo diz que há centralização dos serviços em Akron (local onde está, fisicamente, o Centro Comercial Regional), contudo, as planilhas apresentadas às fls. 5742/5772 parecem indicar outra situação, pois ali é possível ver que existem vários “departamentos”, sendo que aqueles designados com números que se iniciam por “7” constam como “*expenses incurred in Akron*”, contudo, os iniciados com o “8” parecem não estar nessa mesma localidade, pois, sobre eles, há a expressão “*expenses incurred in the Countries*”. Tanto é assim que, em relação aos *debit memos* 618073287 e 618072285 (fl. 5771) há um valor relacionado ao departamento de “IT” – relacionado ao Brasil – que é abatido do valor da apuração do valor do Centro Regional como se tivesse sido realizado no Brasil.

125. Além disso, documento apresentado como exemplo à fl. 9811 pode até sugerir existência de um determinado serviço, contudo, não permite saber quanto foi cobrado por ele e em qual nota de débito.

(...)

127. Ademais, quando o sujeito passivo apresenta, como comprovação do serviço prestado, trabalhos supostamente executados por “setores globais” da empresa enquanto o contrato em razão do qual seriam efetuados os pagamentos trata de um “centro regional”, é de se questionar se ambos funcionam no mesmo local e com os mesmos funcionários, colocando em dúvida, inclusive, a existência do tal “Centro Comercial Regional”.

- **Recursos Humanos:** algumas campanhas internas são elaboradas pela Equipe Global de Recursos Humanos, mas aplicadas em todas as unidades da Goodyear, como é o caso da Campanha *Speak-Up*, liderada por Scott Baughman, Mgr Public Affairs, cargo esse de natureza global, e realizada no Brasil:

128. Em verdade, o compartilhamento de custos, quando feito entre empresas que operam no mesmo país, é de prova complexa, pois é necessário conhecer (a) as despesas efetivamente ocorridas por aquele que irá reter o custo do serviço compartilhado com terceiros, o partícipe do contrato de compartilhamento deve comprovar que se beneficiou se também comprovar que há critério razoável de rateio quando os serviços não tiverem por beneficiário apenas um determinado partícipe. Quando o contrato é internacional e envolve empresas ligadas, além dos aspectos enumerados anteriormente, deve ficar claro que o contrato não serve para efetuar pagamentos além daqueles razoáveis e/ou a preço de mercado, ou seja, devem ser observadas as regras de preços de transferência.

129. Para comparar preços, obviamente é necessário saber de que serviço se trata e, no caso em apreço, essa comparação se mostra inviável, pois os documentos de compartilhamento não permitem qualquer distinção do que está sendo cobrado. Ainda que o sujeito passivo se esforce em apresentar planilhas que justifiquem os preços, fato é que não é possível conhecer a origem dos valores imputados nesses documentos (ou seja, parecem apenas valores, números aleatórios, e poderiam ser quaisquer outros valores, pois não possuem lastro).

130. Se os próprios documentos que dariam lastro às cobranças contêm insubsistências que não permitem saber exatamente qual seria o serviço prestado e seu respectivo preço, ou seja, se sequer a prova documental é subsistente, como pode o sujeito passivo ser capaz de comprovar a EFETIVIDADE do serviço não identificado?

131. A questão que se põe à vista das vultosas despesas incorridas pela Fiscalizada em razão do contrato de Centro Comercial Regional, vigente há mais de uma década, é se seria possível que ele estivesse sendo utilizado para efetuar pagamentos para ultrapassar o limite impostos à dedutibilidade das remessas com royalties. A resposta, decerto, será: “sim, é possível”, portanto, para que se afaste tal possibilidade, é essencial que existam serviços prestados e que eles estejam sendo remunerados apenas para reembolsar os custos efetivamente incorridos no departamento cuja atividade seja exclusiva para esse centro de compartilhamento ou, pelo menos, que haja controle, por exemplo, das horas aplicadas na atividade relacionada a esse centro.

(...)

137. Por fim, é relevante observar que o “ônus da prova”, como regra, recai sobre aquele que alega os fatos. Nesse caso, o sujeito passivo não faz uma alegação textual, porém, justifica que parte de sua renda deixou de ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL porque considerou como despesa operacional serviços em relação aos quais apresentou apenas “notas de débitos” relativas a um contrato de compartilhamento de custos que teria sido executado no exterior. Obviamente, não pode recair sobre a Administração Tributária o ônus de comprovar que os serviços não ocorreram efetivamente, pois, fosse assim, o Fisco estaria obrigado a constituir uma “prova diabólica” ou “prova negativa”, o que seria impossível, particularmente considerando que as operações teriam sido efetivadas no exterior.

Ao analisar os fundamentos aduzidos na Impugnação, entendeu a DRJ que a contribuinte não comprovou as despesas:

62. Como se viu no contrato firmado pela empresa fiscalizada brasileira e a controladora norte-americana, ao final de cada mês, a beneficiária dos serviços do Centro Comercial Regional receberia da controladora a fatura, com a descrição dos serviços prestados (cláusulas 2.2 e 3.5). Além do mais, a Goodyear-EUA manteria livros contábeis, registros e outros documentos de suporte de tais despesas (cláusula 3.4, parte final), bem como manteria cópias de todos os documentos com relação aos Serviços,

incluindo, entre outros, relatórios, e-mails, cartas, pedidos, atas de reunião, os quais permitirão que a Goodyear-EUA comprovasse integralmente os Serviços usados pela Beneficiária, ora impugnante (cláusula 4.1).

63. Nestes autos somente foram juntadas as faturas, sem qualquer descrição dos serviços prestados, como se vê, apenas como exemplo, com a fatura representativa do maior valor desembolsado (fls. 3.595), na qual o serviço está descrito como “MISC ENTRIES DEBIT YOUR ACCOUNT” (em uma tradução livre, como dito pela autoridade fiscal: “entradas misturadas debitadas em sua conta”):

(...)

64. A Invoice acima é o padrão de comprovação dos serviços prestados.

65. Indo além, compulsando a planilha que detalha o rateio dos custos da invoice acima (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - Anexo IV.2 – fls. 5.748), veem-se as diversas funções e os valores suportados pelas diversas controladas na América Latina, inclusive a fiscalizada, porém não há nos autos, como reza o contrato, a especificação dos serviços prestados mês a mês, que obviamente teria que ir além de uma descrição de funções, como feito na planilha (finanças, produção, marketing, recursos humanos, TI etc.), pois, caso contrário, bastaria as próprias funções que existem no apêndice do próprio contrato, o que faria letra morta a necessidade de descrição dos serviços efetivamente prestados, inclusive aqueles assumidos em prol exclusiva da fiscalizada (cláusulas 2.2 e 3.3 do Contrato).

66. Para buscar dar concretude aos serviços prestados pelo Centro Comercial Regional, visando demonstrar que foram efetivamente prestados, o fiscalizado trouxe os arquivos não-pagináveis denominados “Documentos Comprobatórios - Outros - Anexo_31_1 a 31_8 (fls. 10.400 a 11.846), especificado em 94 documentos, que foram descritos anteriormente. Como se viu, tratou-se de emails, slides de apresentações, alguns contratos, algumas campanhas, tudo agora coletado a partir do pedido da fiscalização, como se vê nos múltiplos e-mails com pedidos de registros dos serviços do ano de 2016, em uma tentativa de coletar tais registros (juntando até registros de 2015, como a maior parte dos registros de TI), porque efetivamente o contribuinte fiscalizado não tinha as provas da prestação dos serviços, o que era inclusive uma exigência contratual, como se vê na cláusula 4.1 do Contrato. **A partir dos 94 documentos juntados, na realidade, ninguém conseguiria conectá-los com as faturas dos serviços prestados, porque são documentos esparsos, da relação entre controlada e controladora, até se imaginando que muito deles, como as campanhas de integridade e denúncia, as auditorias internas ou mesmo os contratos globais (que envolvem, atente-se, as controladas do mundo inteiro e não somente da América Latina) seriam feitos, existindo, ou não, o Centro Comercial Regional.**

67. Na prática, talvez por ser um contrato intercompany, o fiscalizado imaginou que uma genérica invoice (fatura) serviria como comprovação da prestação dos serviços. Ora, não se pode imaginar como uma despesa no importe anual de R\$ 78.750.598,02, como no caso vertente, pudesse ser assim comprovada, salvo por uma crença absoluta de que tal despesa não pudesse ser questionada pelo fisco.

68. Interessante ainda ressaltar que o próprio contrato especifica que a Goodyear-EUA manteria livros e registros contábeis de tais despesas, precisos para poder determinar os custos referidos no contrato citado, ou seja, a contabilidade da Goodyear-EUA teria a especificação desses custos e poderia, no ponto que interessa, ter vindo aos autos, devidamente traduzida, o que não ocorreu. Obviamente, como se trata de uma empresa auditada, até se poderia esperar algum registro em nota explicativa versando sobre tal Centro Comercial Regional, devidamente traduzida, o que também não veio aos autos.

69. Concretamente, caso fossem aceitas as singelas invoices juntadas aos autos referentes às despesas do Centro Comercial Regional como elementos comprobatórios da despesas, haveria uma avenida aberta para comprovar quaisquer montantes de despesas, porque o controlador poderia cobrar da controlada qualquer valor, bastando para tanto uma invoice, secundado por uma planilha. Não se está aqui, ressalte-se, a imputar que o fiscalizado teria forjado o contrato de Centro Comercial Regional, mas que **o fiscalizado deveria ter os elementos de prova da prestação do serviço, comprovando a efetividade deles, como exigido pela autoridade fiscalizadora, que seriam, exemplificadamente, aqueles que constam no próprio contrato: invoices, descrição específica dos serviços prestados mês a mês, e, por parte da Goodyear-EUA, livros contábeis, registros e outros documentos de suporte de tais despesas, como cópias de todos os documentos com relação aos Serviços, incluindo, entre outros, relatórios, e-mails, cartas, pedidos, atas de reunião.** Ocorre que tais documentos, em uma organização mensal, não foram juntados aos autos.

70. Com a motivação acima, não se pode considerar comprovada a despesa de compartilhamento de custo oriunda do Centro Comercial Regional, devendo ser mantida a glosa da despesa perpetrada pela fiscalização.

A Recorrente alega que a D. DRJ/04 precisou reservar 5 páginas da r. decisão recorrida (fls. 14.052 a 14.056) somente para listar referidos documentos – os quais foram simplesmente ignorados, sem qualquer análise de seu conteúdo. Contudo, da análise dos excertos transcritos, verifica-se que a decisão recorrida analisou sim os fundamentos aduzidos, bem como as provas carreadas, apenas concluiu de forma diversa aquela que gostaria a ora recorrente.

Contudo, em minha visão, os documentos juntados aos autos efetivamente não demonstram quais foram os serviços prestados. A planilha elaborada pela Recorrente sem qualquer documento subjacente (doc. 6) não seria suficiente para demonstrar quais os serviços individualmente foram efetivamente prestados.

Para fins de dedutibilidade, entretanto, entendo não ser necessário a demonstração individualizada de cada serviço prestado. A Recorrente apresentou não só o contrato de compartilhamento de custos, que prevê que os pagamentos pelos serviços à Recorrente serão feitos apenas com base na emissão de fatura (invoice) pela Goodyear-EUA, sem a necessidade de qualquer documento adicional, como também foram apresentadas as faturas emitidas pela Goodyear-EUA (fls.), as quais contém as informações sobre os serviços prestados e a referência expressa ao referido contrato.

A Recorrente ainda apresentou documentos adicionais e complementares para que não houvesse dúvidas sobre a efetividade dos serviços prestados, tais como: planilha com a descrição dos serviços prestados, o setor e o prestador responsável pela prestação e os respectivos documentos internos de suporte (apresentações com o detalhamento dos resultados dos serviços prestados; emails que demonstram, por exemplo, o agendamento de reuniões entre os profissionais responsáveis pela prestação dos serviços; abertura de chamados de serviços técnicos de tecnologia da informação, entre outros).

Ademais, também é necessário que se diga que no caso em tela não faria qualquer sentido forjar um contrato de compartilhamento de custos com a própria matriz, pagando todos os tributos correspondentes à importação de serviços, se a Recorrente teria diversos outros canais mais eficientes do ponto de vista tributário para remeter recursos à Goodyear-EUA. De fato, no caso em tela, todas as remessas em questão foram devidamente tributadas por IRRF, CIDE e PIS/COFINS-Importação, ficando sujeitas a uma carga tributária (apenas de tributos federais) de 34,25%.

Assim como no processo 15746.720413/2021-09, entendo que os documentos apresentados aos autos são suficientes para demonstrar a prestação do serviço e sua causa, ainda que não tenha detalhado todos os serviços prestados (dia e hora e por quem), o conjunto probatório indica a prestação de serviços em benefício da recorrente.

Assim, entendo deve ser dado provimento ao Recurso em relação à presente acusação fiscal.

Infração V – Rendimentos pagos a “Expatriados” - sem reembolso

Trata-se de pagamentos feitos em favor de funcionários expatriados para prestação de serviços a outras empresas do Grupo Goodyear e que não teriam sido integralmente reembolsados pelas coligadas estrangeiras:

139. O sujeito passivo efetuou, durante o ano de 2016, pagamentos de funcionários que são deslocados para prestar serviços em favor de outras empresas do grupo no exterior, chamados de “expatriados”.

140. Foram requeridas informações sobre esses pagamentos de modo que a empresa esclarecesse se aproveita os valores dessas despesas, uma vez que são apropriadas em contas de resultado.

141. Na resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 004 (fls. 4519/4521 e 4529/4535), o sujeito passivo alegou que esses valores, “em regra”, são reembolsados. Informou que as divergências entre os pagamentos e os reembolsos (Arquivo não paginável à fl. 5551), no valor

total de R\$ 3.123.264,81 seria decorrente de situações extraordinárias, como no caso dos funcionários que estavam a serviço da subsidiária da Goodyear na Venezuela, que acabou sendo vendida e os funcionários da Fiscalizada que trabalhavam naquele país como expatriados teriam passado a exercer atividades em proveito da empresa brasileira (não comprovado).

142. Também exemplificou com o caso de uma funcionária que passou a viver no exterior, contudo, trabalhando em proveito da empresa brasileira (igualmente não comprovado).

143. Nenhum documento foi apresentado para comprovar as alegações. Em mensagem de correio eletrônico (e-mail) enviado a empresa para complementar informações sobre um dos funcionários deslocados para a Venezuela, a resposta não logrou comprovar o que foi alegado (fls. 12867/12869).

(...)

145. Por outro lado, os valores reembolsados foram creditados em contas identificadas por nomes como: Benefícios - Seguro De Vida - Salário; Benefícios Outros - Indenização; Benefícios-Imp Sobre Folha De Paga-Seg Social-Salários; Despesas De Realocação; Outros Benefícios - Salário; Plano De Pensão - Benefício Sobre Indenização; Salário - Bonus; Salário - Férias; Salário - Outros; Salário Horistas - Ad.Noturno; Salários - Horas Extras; Salários – Técnicos e outras, conforme notas de crédito identificadas na memória de cálculos apresentada (fl. 5551) e números de lançamento também informados.

146. Portanto, parte das despesas feitas em proveito de empresas coligadas no exterior (uma vez que seus funcionários estavam a serviços delas), não foi revertida, tendo afetado o resultado da empresa brasileira sem que tenham sido feitos ajustes na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Os valores das diferenças apontadas pelo próprio contribuinte em sua memória de cálculos de fls. 5551 serão acrescentados às bases de cálculos dos mencionados tributos, conforme quadro a seguir.

Note-se que ao analisar as razões aduzidas na Impugnação, a DRJ entendeu que não restou demonstrado que os 03 empregados em foco atuaram no país em 2016, ao revés, quer parecer que atuaram também em outras congêneres da empresa no exterior, devendo, assim, ser mantida a glosa da despesa.

A Recorrente alega que apresentou aos autos, planilha em que demonstrou que os valores das despesas com expatriados que, inicialmente, impactaram os seus resultados, foram objeto de reembolsos creditados junto às outras subsidiárias do Grupo Goodyear que vieram a neutralizar tais impactos.

Acresce que a parcela minoritária das referidas despesas para a qual não houve registro de reembolso se deveu principalmente a circunstâncias excepcionais relacionadas a quatro de seus colaboradores:

Colaborador	Justificativa
Antonio Marcello Capellini Jun.	Colaborador repatriado devido à alienação da C.A Goodyear Venezuela em novembro de 2015
Douglas Maroeli	Colaborador repatriado devido à alienação da C.A Goodyear Venezuela em novembro de 2015
Eladio Rey Filho	Colaborador repatriado devido à alienação da C.A Goodyear Venezuela em novembro de 2015
Paula Pereira Crosara	Colaboradora expatriada que permaneceu exercendo sua função remotamente na área logística da Recorrente (<i>supply chain</i>)

Em sua Impugnação, a Recorrente ainda apresentou telas extraídas do seu sistema de Recursos Humanos que demonstram que os colaboradores Antônio Marcelo Capellini, Douglas Maroeli e Eladio Rey Filho foram incorporados à sua folha de pagamentos em 2016. E acresce, que apesar de ter apresentado as telas extraídas de seus sistemas de Recursos Humanos – as quais comprovam que, de fato, os mencionados colaboradores prestaram serviços à Recorrente no Brasil – ainda assim a r. decisão recorrida manteve a integralidade da glosa das despesas em questão. Isso, sem sequer analisar, especificamente, o caso de cada um dos colaboradores objeto deste item da autuação.

Contudo, consigne-se desde logo que, a decisão recorrida indicou para cada um dos funcionários a razão pela qual entendeu não teria sido demonstrado o direito a dedutibilidade da despesa.

77. As informações acima já haviam sido trazidas pelo fiscalizado (fls. 4.531 e 4.532), porém a fiscalização entendeu que o contribuinte não havia comprovado que tais expatriados tinham passado a exercer atividades em proveito da empresa brasileira (item 141 do TVCF).

78. Agora o impugnante traz telas extraídas do seu sistema de recursos humanos (item 126 do TVCF), com o fito de demonstrar que os empregados Antonio Marcello Capellini Junior, Douglas Maroeli e Eládio Rey filho estariam alocados ao processo produtivo da empresa brasileira.

79. Analisando as telas do sistema de RH do impugnante no item 126 do TVCF (fls. 13.677 e 13.677)⁹, fica-se em dúvida se efetivamente comprovam o alegado (que os expatriados haviam retornado ao país, prestando serviço à empresa brasileira). Veja-se o caso do empregado Antonio Marcello Capellini Junior (que recebeu mais de 70% da remuneração do trio de empregados em debate):

80. Caso se considere o campo "Data de Importação" como aquele de assento em novas funções (isso é uma mera especulação deste julgador, porque o impugnante nada versou sobre o que significaria os campos de tais telas), até se vê funções em vernáculo, a indicar que poderiam ter sido desempenhadas no país, no ano de 2016. Porém também se vê funções na Índia e na Colômbia no ano de 2016 (*GENERAL MANAGER* e *MANAGING DIRECTOR*), a demonstrar a inviabilidade de se considerar tais telas como um comprovante válido de desempenho no país. Indo além, para o empregado Douglas Maroeli, vê-se também atuação na Colômbia (cargo 76710 – *GTE PL&ANAL FIN COLOMBIA*) e cargo em língua inglesa (32 *SR MANAGER*), para o ano de 2016. Por fim, para o empregado Eládio Rey Filho, vê-se também cargos de *Sales Manager – PBU* e *SR MANAGER*, no ano de 2016, a indicar atuação no exterior.

81. Já caso se considere "Data da vigência" como aquela de assento em novas funções (novamente se assevera que isso é uma mera especulação deste julgador, porque o impugnante nada versou sobre o significado dos campos de tais telas), vê-se que o empregado Antonio Marcello Capellini Junior somente estaria em uma nova função a partir de 1º/12/2016, não justificando o pagamento dos salários de janeiro a novembro de 2016, como constou na planilha constante no arquivo não-paginável denominado "[Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável - DOC 02 - Conciliação Salários expatriados](#)", na aba Folha de Pagamento (fl. 5.551). Já os empregados Douglas Maroeli e Eládio Rey

Filho estariam no cargo 32-SR MANAGER a partir de 1º/05/2016 e 1º/06/2016, a indicar atuação no exterior.

82. Se é verdade que restou comprovado que os empregados em foco atuavam na subsidiária venezuelana, que foi alienada em fins de 2015, vê-se que a prova trazida para comprovar a atuação no Brasil em 2016 é precária, indicando em diversas oportunidades atuação no exterior.

83. De ressaltar, por último, que a inconsistência entre os valores pagos aos empregados expatriados e aqueles reembolsados pelas congêneres no exterior tinha sido apontada pelo próprio fiscalizado, sendo que a fiscalização havia expressamente registrado que não havia prova de atuação deles no país em 2016. Obrigatoriamente o impugnante, para ver prevalecer o seu direito, não poderia ter simplesmente juntado as telas do sistema de RH da empresa, sem se dignar sequer a explicar o que significava cada campo, quando, atente-se, havia incongruências mesmo para um leitor mediano, como acima apontado.

84. Por tudo, não restou demonstrado que os 03 empregados em foco atuaram no país em 2016, ao revés, quer parecer que atuaram também em outras congêneres da empresa no exterior, devendo, assim, ser mantida a glosa da despesa.

Portanto, verifica-se que se analisou a situação de cada um dos funcionários. Em seu recurso voluntário, a Recorrente não apresentou razões específicas contra as conclusões da DRJ, tampouco demonstrou seu desacerto.

Assim, mantenho a referida decisão, e, portanto, a acusação fiscal neste ponto.

Concomitância das multas

No que tange à possibilidade de concomitância da cobrança de penalidade pela falta de recolhimento da obrigação principal devida ao término do exercício fiscal em decorrência da apuração do Lucro Real Anual e pela falta de recolhimento da estimativa mensal, é importante destacar que no caso concreto as duas infrações são decorrentes de um único ato.

Nesse caso, entendo que se está diante de apenas um ilícito, ao invés de duas infrações cumuláveis e autônomas. Como decorrência de tal interpretação, a infração mais gravosa deve absorver a menos gravosa.

Vale notar que ainda que a Súmula CARF n. 105 somente se aplique a fatos geradores anteriores a 2007, pode-se depreender da inteligência da referida súmula que a multa de ofício deve absorver a multa isolada, conforme se observa da leitura da referida súmula:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Cabe ressaltar que alguns julgadores desta 1ª Turma da CSRF já havia concluído que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Nessa linha, trago aqui trecho do voto do ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 9101-005.824, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado 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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da

falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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.”

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o

tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.”

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Cumprido citar ainda que o Código Tributário Nacional, de observância obrigatória no âmbito administrativo municipal, expressamente impõe, no que atine à aplicação das penalidades, dentre as quais a multa, que a legislação se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, incorporando ao campo do Direito Tributário Penal o princípio constitucional do in dubio pro reo, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, entendo pela aplicação da consunção da pena, de modo que deverá ser aplicada tão somente a multa mais gravosa.

Diante do exposto, voto por reconhecer a nulidade da decisão proferida por DRJ por violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, uma vez que os documentos anexados pela Recorrente em sede de impugnação não foram objeto de escrutínio pela DRJ, conforme se infere do parágrafo 24 do acórdão recorrido.

Caso vencido com relação à nulidade, voto por converter o julgamento em diligência para que seja elaborado relatório fiscal em que constem, serviço a serviço, análise das notas fiscais, em cotejo com os contratos, invoices e registros contábeis realizados afim de que se indique com precisão a correção ou não da glosa para confirmar ou rejeitar a ocorrência tanto da infração II - reembolsos decorrentes de “realocações”, quanto da infração III - reembolsos diversos sem comprovação da efetividade do serviço ou causa da remessa.

Caso vencido com relação à conversão em diligência, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento no que tange aos seguintes pontos: II - reembolsos decorrentes de “realocações” (infração II); reembolsos diversos sem comprovação da efetividade do serviço ou causa da remessa (infração III); dedutibilidade das despesas com reembolsos de custo compartilhado (infração IV); e impossibilidade da aplicação concomitante das multas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Redator do voto vencedor.

Não obstante o judicioso voto do preclaro relator, dele ouse discordar apenas quanto à nulidade e à concomitância de multas, matérias relativamente as quais carreei posição vencedora.

Na espécie, a recorrente argui a nulidade da decisão de piso, entendendo que a autoridade julgadora teria deixado de apreciar as provas colacionadas. Para o presente voto, importam os protestos que se dirigem especificamente às infrações II e III, sobre as quais a autoridade recorrida assim se manifestou:

18. Passa-se agora ao debate sobre a infração II.

19. De acordo com a fiscalização, o sujeito passivo teria efetuado pagamentos a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior a título de reembolso em favor de sua controladora ou de coligadas no exterior sob alegação de se tratar de “despesas com alocações” de funcionários que teriam vindo ao Brasil prestar serviços para a Fiscalizada, sem que tenha logrado comprovar a efetividade do serviço prestado e tampouco sua necessidade, no importe de R\$ 1.643.798,93, não podendo assim ser consideradas despesas operacionais dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

21. Por outro lado, o impugnante alegou que os pagamentos se referiam a empregados deslocados para prestarem serviço no país (“impatriados”), tendo apresentado à fiscalização robusta prova documental, agora repisada no doc. 4, anexado à impugnação, no doc. 5, também anexado a impugnação, no tocante à invoice nº 1060864, esta que foi apontada pela fiscalização como exemplo de inconsistência, aqui ressaltando que a fiscalização chegou ao absurdo de colocar em dúvidas despesas com

uma das 04 grandes firmas de auditoria do mundo. Ressaltou ainda que, com base nas planilhas juntadas, também seria possível verificar exatamente qual o funcionário que gerou a contratação do serviço e a movimentação correspondente.

(...)

24. De plano, no momento em que a fiscalização apontou que tais despesas careciam de meios hábeis e idôneos que justificassem sua dedutibilidade fiscal, quer porque não havia faturas emitidas pelos prestadores de serviço ou, quando havia, não se tinha congruência na documentação apresentada, quer ainda porque, em regra, lastreadas apenas em invoices emitidas pela Goodyear-EUA como reembolso, sem especificação do serviço prestado, caberia ao impugnante ter trazido na impugnação a documentação suficiente para cada uma das despesas que pretendia ver restabelecida ou apontar e detalhar onde se encontrava nos autos a prova do seu direito, mormente porque se está defronte de autos de mais de 14 mil páginas e 155 arquivo não-pagináveis.

25. Não poderia o impugnante, buscar restabelecer em bloco as despesas glosadas a partir da invoice nº 1060864 (como constou no item 35 da impugnação, espelhado no doc. 5 anexo à impugnação, apenas a título ilustrativo, como dito pelo impugnante), com justificação parcial, como se verá mais adiante, ou juntar novamente documentos de despesas que sequer constaram no rol daquelas glosadas, como se viu com as invoices nºs IX094130 e 764756 (doc. 4 do anexo da impugnação - fls. 13.721 a 13.798) ou, por fim, utilizar argumentos de autoridade para alcançar tal desiderato, como se vê pelo excerto da impugnação transcrito abaixo em nota de rodapé. Quando a autoridade fiscal apontou as incongruências na prova juntada, caberia ao impugnante ter constituído provas adicionais ou apontar especificamente nos autos o equívoco na apreciação das provas referentes às 44 despesas glosadas.

26. À luz das considerações acima, vê-se que o impugnante somente contraditou especificamente na impugnação a glosa da despesa consubstanciada na invoice nº 1060864, constante nos docs. 5 e 6 anexos à impugnação, que representou uma despesa glosada de R\$ 128.931,77 (vide aba “Apuração” da planilha Anexo II TVCF IRPJ CSLL do anexo ao TVCF – fls. 13.603).

(...)

28. Compulsando os autos, nas folhas acima citadas, vê-se a incongruência registrada acima nas notas de débito (Debit Memo) emitidas pela Goodyear-EUA em face do fiscalizado, como se demonstra a seguir.

29. Na aba “Alocações 2016_2016” da planilha Anexo II TVCF IRPJ CSLL do anexo ao TVCF (fls. 13.603), vê-se que o importe bruto em USD da despesa (valor remetido USD/(1-álquota do IRRF)) montou USD 40.272,30, como referido nas notas (Credit Memo) de fls. 2.798 a 2.800. Em tais Credit Memos, constam USD 3.372,30 descritos como despesa de mobilidade internacional em prol dos prestadores Berlitz e Interconex e USD 28.550 e USD 8.350 ambos descritos como despesa de mobilidade internacional em prol dos prestadores Ernst Young e Mercer.

30. No doc. 5 anexo à impugnação, o impugnante juntou 33 notas (Debit Memo) no importe de USD 60.222,30 (fls. 13.800 a 13.832), como já apontado pela fiscalização (vide fls. 9.954 a 9.986), buscando comprovar alguns reembolsos refletidos na invoice nº 1060864, cujos valores corresponderiam a despesas com estudos tributários, armazenagem de móveis e aulas de idiomas realizadas pelos prestadores de serviços Ernst & Young (USD 32.900), Interconex (3.282,48) e Berlitz Languages (USD 802,58).

(...)

36. Passa-se agora ao debate sobre as defesas trazidas em desfavor da infração III.

37. Em essência, para outro grupo de despesas glosadas (despesas com viagem de funcionário da Goodyear, despesas com saúde, aluguel de “Paris Country Club”, despesa com declaração de IR nos EUA, despesa com investigação), a fiscalização entendeu que tais despesas não estavam adequadamente comprovadas, porque os

pagamentos de despesas incorridas, por meio de reembolso, deveriam estar suportados pelos documentos de cobrança daquele que as pagou (“debit memo”, por exemplo) e pelos documentos emitidos por quem prestou o serviço, o que não estaria demonstrado no caso vertente. Ainda, se não há coincidência entre os valores reembolsados e os valores constantes das faturas comerciais, deveriam ser esclarecidos os critérios de rateio ou, sendo possível, a individualização das despesas. Havendo esses elementos, restaria ao contribuinte ainda comprovar a efetividade do serviço em benefício da empresa que efetuou o reembolso. Ausentes esses comprovantes, não seria possível saber o motivo da realização dos pagamentos em proveito daquele que prestou o serviço, não podendo assim ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Importante anotar que a fiscalização apontou a motivação para glosa de cada tipo de despesa, com detalhamento no Anexo III TVCF003 -Reembolsos Diversos do TVCF.

38. Já o impugnante alegou que a fiscalização rejeitara a robusta documentação apresentada (esclarecimentos por e-mail, planilhas, invoices, notas de débito e documentos internos emitidos pelos fornecedores); que a glosa de despesa junto com a imputação do IRRF elevava a carga tributária para 122%, e resolveu, a título ilustrativo, esclarecer a despesa com serviços de investigação.

39. Como já dito na infração precedente, o impugnante tinha o dever de combater todas as imputações feitas pela fiscalização no tocante à infração III, porque a autoridade fiscal motivou a glosa de cada tipo de despesa, como se vê nos itens 100 a 105 do TVCF.

(...)

43. A argumentação do impugnante parece consistente, não havendo motivos para dela duvidar. Entretanto, a análise da prova (invoice da Steele CIS, inc.) causa perplexidade. Explica-se.

44. Veja-se, como exemplo, a invoice nº 927078795, no importe de USD 7.800,00, trazida no corpo da impugnação. Tal invoice tinha sido juntada originalmente, na fase da fiscalização, secundada apenas por relatório informático em que se registrava um crédito em prol da Steele CIS inc (fls. 12.528 e 12.529). O impugnante trouxe prova adicional, qual seja, a invoice emitida pela Steele e um relatório informático. Veja-se toda a prova:

(...)

45. Com todo o respeito que a peça defensiva merece, aqui considerando a complexidade probatória destes autos, a prova acima causa perplexidade, porque se vê que o impugnante busca comprovar uma despesa de USD 7.800,00 com uma fatura emitida pela Steele no importe de USD 44.885,00, na qual se busca efetuar a ligação entre os valores com a expressão manuscrita “please pay \$ 7.800,00” na fatura, aliado a um relatório informático que não se sabe quem o emitiu, no qual constam ticados em três nomes, com valores que montam USD 7.800,00.

(...)

47. Anote-se, ainda, que as demais faturas emitidas pela Steele CIS inc. no doc. 7, anexado à impugnação, com invoices de reembolso emitidos pela Goodyear-EUA, utilizaram o mesmo procedimento acima, igualmente não podendo ser acatadas.

48. Por tudo, considerando a ausência de contestação específica das despesas glosadas pela fiscalização por parte do impugnante, que não trouxe ou apontou nos autos eventual erro de julgamento da fiscalização, e, quando contraditou (despesas de investigação), trouxe uma prova incongruente, como acima demonstrado, rejeitam-se as defesas trazidas em desfavor da imputação consubstanciada na infração III, mantendo tal imputação.

Como se vê, o bem exposto racional decisório funda-se na falta de contestação específica, bem assim na falta de referibilidade à infinda massa de documentos juntada pela defesa como pretensão arcabouço probatório.

Sobre a necessidade de argumentação específica, já tive a oportunidade de me pronunciar (*in* Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal: Verdade Material vs Segurança Jurídica. São Paulo: Dialética, 2022):

Inicialmente, a alegação deve ter potencial para influenciar no veredito. Como visto, o julgador deve enfrentar todas as questões suscitadas pelas partes, mas não por elas ser conduzido. O filtro de atuação para que assim ocorra a análise do caso é a avaliação sobre a pertinência da fala do litigante ao deslinde do caso. Argumentação desenvolvida em retórica genérica, com escopo amplo ou totalmente desconexa não merece resposta. Assim, se a alegação não comprovada é notadamente irrelevante ou impertinente para a atividade decisória, é medida desnecessária a produção de prova de ofício que lhe empreste materialidade.

No caso dos autos, a autoridade fiscal bem demonstrou que as despesas, supostamente referentes ao deslocamento de recursos humanos para a prestação de serviços à recorrente, careciam de meios hábeis e idôneos que justificassem sua dedutibilidade fiscal.

De outro lado, a recorrente contentou-se em tentar justificar, de modo agregado, tais despesas. Para tanto, apresentou invoices desacompanhadas de documentos que lastreassem a natureza das operações da correspondente remessa, bem assim outras tantas invoices referentes a operações cujas despesas não tinham sequer sido glosadas pela autoridade fiscal.

Não obstante, concernente às despesas efetivamente glosadas, não constam, por exemplo, faturas emitidas pelos prestadores de serviço que tenham, nos termos da autoridade julgadora recorrida, *“congruência na documentação apresentada, quer ainda porque, em regra, lastreadas apenas em invoices emitidas pela Goodyear-EUA como reembolso, sem especificação do serviço prestado”*.

Sob tal quadro, não só o colegiado de piso bem reagiu à lide na forma como a ele apresentada, como ainda apontou à recorrente o que seriam meios hábeis e idôneos de prova, assinalando que *“caberia ao impugnante ter trazido na impugnação a documentação suficiente para cada uma das despesas que pretendia ver restabelecida ou apontar e detalhar onde se encontrava nos autos a prova do seu direito, mormente porque se está defronte de autos de mais de 14 mil páginas e 155 arquivo não-pagináveis”*.

O que conclui é que, além de argumentar especificamente somente sobre a glosa referente a valor *“em bloco”* contido na invoice nº 1060864 – porém sem documentação que revelasse a razão de tal fluxo financeiro –, quanto as demais operações, faltou a necessária referibilidade entre despesa glosada e prova da respectiva dedutibilidade.

A ausência de correlação e referência específica, entre despesa defendida e a correspondente prova da sua dedutibilidade fiscal, se constata quanto aos gastos com viagens, aluguel de clube e investigação.

Ante a falta de coincidência entre os valores reembolsados e os valores constantes das faturas comerciais, a recorrente deveria ter esclarecido os critérios de rateio ou qualquer outra razão demonstrável para a falta de concordância dos números, além, é claro, da efetividade do serviço em benefício da empresa que efetuou o reembolso.

Não obstante, quanto a esse grupo de despesas, a retórica de defesa cingiu-se à tese de dedutibilidade seguida do oferecimento de um amontoado de documentos.

Por serem lugar comum situações como a presente, em que há notória falta de referibilidade das provas, na mesma obra citada acima, leciono o conteúdo a seguir, que se amolda perfeitamente ao caso do p.p.:

Já para os contribuintes é útil recomendar cautelas nos atos processuais praticados, mormente os de procedimento probatório. Quer nos atos em que afirmam seus direitos, quer nos que visem a desconstituição do direito da outra parte, é preciso que se deduzam argumentos coerentes com a pretensão manifestada, bem assim que, regra geral, se faça prova do que fora argumentado.

Entretanto, por vezes, o contribuinte discorre longamente sobre sua versão dos fatos, depois expõe o direito material que entende ser aplicável ao caso e, quase sempre, subsuma um ao outro, construindo sua retórica argumentativa. Não obstante, falha em trazer a prova daquilo que alega, seja por simplesmente não exercer sua faculdade de produzir prova, seja por amontoar documentos sem referenciá-los ou apontar a utilidade probatória deles para o caso concreto. Não por acaso, a doutrina repreende a atuação desleixada na juntada de provas:

Sem a pretensão de exaurir as numerosas determinações que ganham gênese nas normas que compõem o sistema de direito probatório brasileiro, importa ter em conta algumas questões importantes acerca das provas no âmbito específico do PAF: [...]

f) provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados; [...]

h) no âmbito do processo (fisicamente falando) deve haver ordem e referibilidade na juntada das provas ao processo (identificação das fontes de informação). O processo não é um mero repositório de documentos, mas o *locus* no qual tais documentos, devidamente referenciados nos relatórios e termos de circunstanciação, compõem um quadro ordenado e lógico dos fatos alegados. (MICHELS, 2018, p. 148-149)

Complementa a lição Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (2016, p. 13-14):

Observe-se, que a documentação contábil não pode meramente ser “juntada” aos autos, devendo ser articulada o bastante, para demonstrar o fato jurídico a ser provado, pois o vetor da Verdade Material não transmuta a competência dos órgãos julgadores em órgãos de auditoria. O Princípio da Verdade Material implica a atuação ativa do órgão julgador na instrução probatória, mas não substitui a atuação da parte, em seu ônus probatório; antes, há a atuação conjugada, dentro dos limites da competência da autoridade competente.

Com vistas ao até aqui exposto, o que sobressai é que a decisão hostilizada efetuou suficiente análise das infrações II e III, mormente se considerada a inespecífica e exemplificativa argumentação defensiva, bem assim a incorrente associação entre o argumentado e a farta documentação juntada pela recorrente.

Ante tal quadro, concluo pela não nulidade da decisão recorrida.

Igualmente sem razão à recorrente quanto à suposta impossibilidade de concomitância entre as multas de ofício e isolada.

Não se desconhece a existência da súmula CARF nº 105, que vedava a concomitância entre a multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, e a multa de ofício, por insuficiência de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual. Mas tal verbete possuía aplicabilidade na vigência da redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pela MP nº 351/07, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07.

Pela redação original do artigo 44, ambas as multas em questão seriam “*calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Atualmente, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*”.

Certo é que não há que se falar em *bis in idem*.

A multa de ofício é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (artigo 44, I e §1º). Já a multa isolada é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, podendo ser exigida tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa ou após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

São, a multa de ofício e a multa isolada, portanto, penalidades distintas e com fundamentos diversos, o que afasta por completo a aventada hipótese de dupla punição. Acertada seria, pois, a exigência de ambas concomitantemente.

Conclusão

Ante o exposto dou provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a parte do lançamento relativa às infrações II, III e IV, nos termos do voto do relator. Afasto, por conseguinte, a alegação de nulidade, bem assim mantenho a possibilidade de concomitância entre as multas de ofício e isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra