



<b>Processo nº</b>	18470.727465/2016-14
<b>Recurso</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1201-004.776 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de abril de 2021
<b>Recorrentes</b>	LUPATECH PERFURAÇÃO E COMPLETAÇÃO LTDA. FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

**OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO.**

A manutenção no passivo de obrigação já paga ou com exigibilidade não comprovada caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo. É o registro desse passivo não comprovado que faz presumir a existência de pagamentos efetuados com recursos à margem da contabilidade. Ante a impossibilidade de identificar o exato momento da omissão de receita, presume-se sua ocorrência quando do registro contábil desse passivo. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas

**CUSTOS E DESPESAS. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO.**

Custos e despesas dedutíveis são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à efetiva contraprestação de algo recebido, corroborados por documentação hábil e idônea e registrados na contabilidade.

**CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS. RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS (COST SHARING). DEDUTIBILIDADE. SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.**

O contrato de rateio de despesas é atípico, mas sua utilização é plenamente admitida na jurisprudência desse E. CARF, desde que estejam claras as regras de compartilhamento das despesas e seja possível verificar em termos fático-probatórios os valores suportados pelo contribuinte. *In casu*, não há dúvidas que tais dispêndios são lícitos, necessários, usuais ou normais ao exercício da atividade empresarial, em consonância com o artigo 299, do RIR/99. As autoridades fiscal e julgadoras não lograram êxito em afastar a idoneidade das provas apresentadas.

**CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA**

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL, Pis e Cofins por se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. O recurso voluntário foi parcialmente provido para exonerar a parte dos lançamentos tributários relativa ao rateio de custos, nos termos do voto vencedor, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, vencidos os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama e Neudson Cavalcante Albuquerque, que votaram por negar provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque. A Conselheira Gisele Barra Bossa foi designada para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS), referentes ao ano-calendário 2012, no montante total de R\$ 41.597.160,36, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. As infrações apuradas, conforme descrito nos autos de infração (e-fls. 10.506) e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 10.483) correspondem a:

- i) omissão de receitas identificada com base em passivo fictício; com reflexo para o PIS e Cofins;
- ii) custos ou despesas não comprovados, não necessários ou não dedutíveis;
- iii) insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins relativamente a "receita de tubulação" e rateio de custos de "outros serviços" (infração autônoma).

3. Os autos de infração de Pis e Cofins referentes à falta de inclusão nas respectivas

bases de cálculo de receitas de "tubulação" e de rateio de custos (*cost sharing*) (itens 24 a 62 do TVF) foram desmembrados para o processo nº 18470.723903/2017-48 por encerrarem exigências autônomas, com elementos de prova diversos do auto de infração de IRPJ (e-fls. 12.571).

4. A Autoridade fiscal promoveu ainda, de ofício, compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL.

5. Em sede de impugnação o contribuinte alegou, em síntese, os seguintes argumentos, conforme o r. acórdão recorrido:

- a) nulidade por violação aos princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material, em decorrência de negativa da Autoridade Fiscal do seu direito de apresentação do "restante dos documentos que se prestariam rechaçar por completo o lançamento";
- b) nulidade dos lançamentos de PIS e Cofins por falta da "necessária reapuração" dessas contribuições;
- c) o valor de R\$ 2.965.037,56, computado nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, representaria o resultado da soma de "meras quantias provisionadas";
- d) sobre os serviços corporativos, código 551180.0, os montantes referentes a janeiro (R\$ 2.716.237,69), fevereiro (R\$ 2.669.537,97) e março (R\$ 1.215.849,80), não representariam receitas, seriam, na realidade, reembolsos decorrentes de contrato de rateio;
- e) os custos e as despesas glosadas, cuja dedução seria inegável, estariam comprovados pelos documentos anexados na Impugnação;
- f) nulidade da exigência derivada do passivo fictício por (i) falta de aprofundamento da fiscalização e demonstração de que as receitas foram ilegitimamente retiradas do crivo da tributação e (ii) constituição de parte do passivo tributado no AI em momento anterior ao período fiscalizado;
- g) as contas passivas que resultaram na alegação de passivo fictício seriam reais, com suporte documental; e
- h) a Autoridade Fiscal não teria considerado todo o seu saldo a compensar de prejuízos fiscais de base negativa de CSLL.

Requereu a conversão do julgamento em diligência para, mediante exame documental, confirmação da "veracidade das informações contábeis e fiscais prestadas no ano-calendário 2012 e, consequentemente, da improcedência do lançamento."

Assim expôs o pedido:

#### "VIII – O PEDIDO

À vista de todo o exposto, a IMPUGNANTE requer a devolução do prazo para o oferecimento de nova Impugnação, haja vista os motivos expostos no capítulo II desta petição.

Como assim não se entenda, demonstrada satisfatoriamente a impossibilidade jurídica de prosperar o procedimento fiscal ora guerreado, a IMPUGNANTE, protestando pelo direito de juntar novas provas de suas alegações por todos os meios Direito admitidos, requer seja julgada procedente esta Impugnação, exonerando-a inteiramente das exigências tributárias dele decorrente."

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação para excluir o valor de R\$ 22.603.000,00 escriturado como adiantamento para futuro aumento de capital (Afac) e considerado pela Autoridade fiscal omissão de receita

caracterizada por passivo fictício. O acórdão restou assim ementado:

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

Ano-calendário: 2012

**OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO.**

A manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza a presunção de omissão de receitas por disposição legal.

**CUSTOS E DESPESAS. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO.**

Custos e despesas dedutíveis são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica, relativos à efetiva contraprestação de algo recebido, corroborados por documentação própria e devidamente registrados na contabilidade.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

7. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera os argumentos aviadados em primeira instância e aduz, em síntese, os elencados a seguir, os quais serão analisados em detalhe no voto.

**Preliminares**

- i) nulidade do r. acórdão recorrido por rejeitar pedido de diligência e manter a autuação com ausência de prova;
- ii) nulidade por violação aos princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material, devido à fiscalização indeferir “sem qualquer justificativa, o pedido de prorrogação de prazo para apresentação dos documentos por ela requisitados”.
- iii) nulidades dos lançamentos do Pis e da Cofins

**Mérito**

- iv) nulidade dos autos de infração devido ao lançamento pautar-se em presunção precária e insubstancial;
- v) nulidades dos lançamentos derivados do suposto passivo fictício devido à fiscalização não se desincumbir do ônus de demonstrar que os passivos não comprovados foram formados integralmente no período fiscalizado, o que afasta a certeza necessária à constituição do crédito tributário;
- vi) questiona o passivo fictício referente às contas: 383100000.281110.200, Partes Relacionadas (*Cost Sharing*) (R\$ 11.096.673,46); 383100000.281150, Partes Relacionadas (R\$ 7.179.267,32); conta 383100000.281150.200, Partes Relacionadas (R\$ 6.529.346,47); a glosa de despesas com penalidades contratuais, com aluguel de equipamentos entre empresas do grupo, com

depreciação; com cursos e treinamentos; com auditoria e consultoria; com multas fiscais;

vii) alega desconsideração parcial do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL;

viii) por fim, requer a nulidade parcial do acórdão recorrido na parte que manteve a autuação; determinação da diligência indeferida; nulidade dos autos de infração de Pis e Cofins; no mérito, seja julgado improcedente o auto de infração.

8. A DRJ recorreu de ofício, nos termos do art. 34, I, do Decreto 70.235/1972<sup>1</sup>, porquanto o valor exonerado superou o limite de R\$ 2.500.000,00.

9. Por meio da Resolução nº 1201-000.640, esta Turma em 19/10/2018 resolveu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência pela primeira vez.

10. O voto condutor da Resolução após transcrever trechos do recurso voluntário no sentido de que a prova documental ratifica a dedutibilidade das despesas e infirma o passivo fictício, assim se manifestou:

Entendo que é indispensável a conversão do presente julgamento em diligência (artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972), privilegiando a verdade material, sendo notória a **existência de várias informações e expressiva a quantidade documentos** sobre a eventual improcedência do lançamento de ofício, considerando tanto a impugnação administrativa quanto este Recurso Voluntário.

Isto posto, voto pela **conversão do julgamento em diligência**, solicitando o retorno dos autos à unidade de origem, a fim de que emita um Relatório Conclusivo sobre as informações e os documentos anexados na impugnação administrativa e no recurso voluntário. Caso necessário, a unidade de origem intimará a Recorrente sobre o início da diligência, requisitando documentos e/ou informações necessárias para sua conclusão. (Grifo nosso)

11. A autoridade fiscal responsável pela diligência, por sua vez, entendeu não se tratar de “diligência para a produção de novas provas, ou fundamentos”, porquanto, segundo o Relator, “a documentação e argumentos necessários já constam nos autos do processo”. Salientou ainda (e-fls. 12.824):

**Portanto, temos que o objeto desta diligência trata-se de uma solicitação de apreciação singular da autoridade lançadora sobre a procedência do lançamento tributário relativo à infração tributária de omissão de receita.**

**Pelo exposto, temos que, s.m.j. não há base legal para o objeto desta diligência, pois a apreciação singular da autoridade lançadora sobre a procedência do lançamento tributário com base em documentos e alegações já acostados aos autos e/ou já apreciados parcialmente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, vai de encontro aos ritos processuais determinados no Decreto nº 70.235/72.**

[...]

Portanto, por ser, s.m.j., o objeto desta diligência divergente dos ritos processuais impostos pelo Decreto nº 70.235/72 - PAF, proponho o retorno deste à 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que, caso

<sup>1</sup> PORTARIA MF Nº 63, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2017. Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

**entenda que os elementos constantes no processo não sejam suficientes para prosseguimento do Julgamento do recurso voluntário, indique quais os novos elementos ou provas a serem carreados para os autos.** (Grifo do original)

Posteriormente, conforme Resolução nº 1201-000.690, de 12/02/2020, esta Turma resolveu novamente, por unanimidade, converter o julgamento em diligência para verificação de questões pontuais, nos seguintes termos:

- i) intimar o contribuinte a apresentar planilha, nos moldes da apresentada às e-fls. 1.790, referente aos valores acima de R\$ 50.000,00, acompanhada da documentação comprobatória de aquisição, lançamentos contábeis, com vinculação de cada linha da planilha com os respectivos documentos;
- ii) colacionar aos autos o Demonstrativo SAPLI da recorrente;
- iii) elaborar relatório diligência;
- iv) intimar a recorrente a se manifestar no prazo de trinta dias; bem como a apresentar eventuais documentos complementares que entender necessários;
- v) após, retornem os autos para julgamento.

12. Realizada diligência, com manifestação da recorrente, o que será analisado em detalhe no voto, os autos retornaram ao Carf.

13. É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator .

14. Os pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário e do recurso de ofício já foram analisados por ocasião da Resolução nº 1201-000-640, de 19.10.2018, razão pela qual deles conheço.

15. Trata-se de auto de infração referente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em que foram apuradas as seguintes infrações: i) omissão de receitas identificada com base em passivo fictício; com reflexo para o PIS e Cofins; ii) custos ou despesas não comprovados, não necessários ou não dedutíveis. A autuação refere-se ao ano-calendário 2012 e a recorrente é tributada com base no lucro real anual (e-fls. 3).

16. Inicialmente, quanto à violação de questões constitucionais, cumpre esclarecer que, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”. Tal posicionamento está em consonância com a Súmula Carf nº 2, que caminha na mesma trilha:

**Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105- 14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-

46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005.

### **Autos de infração de Pis e Cofins**

17. Conforme informado no Relatório, os autos de infração de Pis e Cofins referentes a infrações autônomas foram apartados para o processo nº 18470.723903/2017-48 (fls. 12.558 e 12.571), no âmbito do qual serão enfrentadas as respectivas questões; nestes autos permanecem somente as infrações reflexas do IRPJ concernentes a tais tributos.

### **Preliminares**

18. Alega a recorrente nulidade do r. acórdão recorrido por rejeitar pedido de diligência – o qual é reiterado no recurso voluntário – e por manter a autuação por ausência de prova.

19. Nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, ao impugnar a exigência fiscal cabe ao contribuinte apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, bem como os elementos probatórios que possuir. A autoridade julgadora, por sua vez, ao apreciar as provas colacionadas aos autos formará livremente sua convicção, e somente determinará diligências e/ou perícias caso entenda necessário e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis<sup>2</sup>.

20. Oportuno lembrar ainda que nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 – CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

21. Portanto, não cabe ao julgador determinar diligência e/ou perícia para que sejam juntadas aos autos provas que deveriam ter sido apresentadas pela recorrente; é dizer, “a busca pela verdade material não autoriza o julgador substituir os interessados na produção de provas<sup>3</sup>”.

22. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, entendo correta a decisão de primeira instância que indeferiu o pedido de diligência. Quanto à ausência de prova da infração apurada é questão de fundo que será analisada no mérito.

<sup>2</sup> Cf. Decreto nº 70.235, de 1972. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

<sup>3</sup> LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinícius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 426

23. Afasto a preliminar suscitada e, nessa mesma esteira, indefiro o pedido de diligência.

24. Sustenta a recorrente ainda nulidade por violação aos princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material, devido à fiscalização indeferir “sem qualquer justificativa, o pedido de prorrogação de prazo para apresentação dos documentos por ela requisitados”.

25. Verifica-se dos autos que o contribuinte fora intimado seis vezes ao longo do procedimento fiscal a apresentar documentos, desde o seu início em 11/05/2015 (e-fls. 45, 49, 521, 541, 551, 679 e 10.480). As intimações foram intercaladas por sete pedidos de prorrogação de prazo para atendimento, datados entre 11/03/2016 e 09/12/2016 (e-fls. 525, 546, 550, 674, 712, 714 e 715), ao fundamento de elevada quantidade de documentos e sua dispersão por alguns Estados do País sob a guarda de terceirizadas. Tal constatação evidencia a busca da Autoridade fiscal pela efetiva participação do contribuinte no esclarecimento dos fatos registrados na sua contabilidade.

26. Especificamente, sobre o pedido de dilação realizado em **09/12/2016**, (e-fls. 715), objeto de reclamação da recorrente, trata-se do terceiro pedido referente ao Termo de Intimação Fiscal 05 (fls. 679) expedido em 21/07/2016 cuja ciência ocorreu em **10/08/2016** (e-fls. 681). Uma vez que a ciência do auto de infração ocorreu em **17/01/2016**, o contribuinte teve mais de cinco meses para apresentar a documentação demandada, que, por determinação legal, deveria estar disponível para exame da fiscalização, conforme arts. 264, 841, 904, 905 e 927 a 932 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999.

27. Ademais, o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal contêm clara descrição dos fatos e todos os demais elementos prescritos no art. 10 do Decreto 70.235/1972, assim como indicação do tributo exigido, da multa imposta e dos juros de mora, com os respectivos demonstrativos de apuração, garantindo-se ao sujeito passivo as condições para o exercício do direito de defesa, o que efetivamente ocorreu conforme comprova a peça de contestação apresentada, na qual se constata pleno conhecimento da motivação da exação.

28. Afasto a preliminar suscitada.

## Mérito

### Omissão de receitas - passivo fictício

29. A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receita, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção conforme estabelece o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40, base legal do art. 281, do RIR/99:

Art. 281. Caracteriza-se como **omissão no registro de receita**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

**III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.** (Grifo nosso)

30. Observe-se que a manutenção no passivo de obrigação já paga ou com exigibilidade não comprovada, em consonância com o art. 116 do CTN<sup>4</sup>, caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo. É o registro desse passivo não comprovado que faz presumir a existência de pagamentos efetuados com recursos à margem da contabilidade. Ante a impossibilidade de identificar o exato momento da omissão de receita, presume-se sua ocorrência quando do registro contábil desse passivo. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

31. Nesse sentido, a Súmula Carf nº 144:

**Súmula CARF nº 144:** A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Acórdãos Precedentes: 107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258.

32. No caso em análise, a autoridade fiscal intimou o contribuinte três vezes (e-fls. 45, 679 e 10.480) para apresentar documentação comprobatória de determinadas contas do passivo. Após prorrogações de prazo, considerou não comprovada documentalmente a exigibilidade de obrigações registradas na contabilidade referentes aos saldos das contas abaixo:

<b>Passivo Fictício</b>	
<b>Conta</b>	<b>Valor (R\$)</b>
211110.1002 FORN. PMN PROVISÃO FORNECEDORES	2.097.596,54
383100000.212510.2322 PRIDE ARGENTINA	781.697,31
383100000.212510.2323 PRIDE ARGENTINA	163.538,83
LOCHNESS *	22.603.000,00
UNAP INTERNATIONAL	222.553,31
383100000.2811110 PARTES RELACIONADAS	1.028.306,49
383100000.281110.200 PARTES RELACIONADAS BRL	11.096.673,46
383100000.2811150 PARTES RELACIONADAS	7.179.267,32
383100000.2811150.200 PARTES RELACIONADAS	6.529.346,47
383000000.281120.200 PARTES RELACIONADAS TCV PART.	129.927,40
382100000.281130 PARTES RELACIONADAS	77.087,30
<b>TOTAL</b>	<b>51.908.994,43</b>

\* exonerado pela DRJ (recurso de ofício)

<sup>4</sup> CTN. Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

33. Tal qual na impugnação, em seu recurso voluntário a recorrente contestou especificamente somente as quatro contas abaixo relacionadas:

<b>Passivo Fictício</b>	
<b>Conta</b>	<b>Valor (R\$)</b>
LOCHNESS *	22.603.000,00
383100000.281110.200 PARTES RELACIONADAS BRL	11.096.673,46
383100000.281150 PARTES RELACIONADAS	7.179.267,32
383100000.281150.200 PARTES RELACIONADAS	6.529.346,47
<b>TOTAL</b>	<b>47.408.287,25</b>

\* exonerado pela DRJ (recurso de ofício)

#### **Passivo fictício: R\$ 22.603.000,00 – Recurso de ofício**

34. Sobre o valor de R\$ 22.603.000,00, relata a fiscalização a apresentação de comprovantes de transferência bancária da LOCHNESS para a recorrente, além de recibos de pagamentos referentes a adiantamento para futuro aumento de capital (Afac). Assenta que “*no momento do recebimento desses recursos, que vão de 01/08/2012 a 31/12/2012, Lochness Participações sequer constava do quadro societário da Lupatech Perfuração e Completação, fato que só ocorreu em abril de 2013*”.

35. Para comprovar o Afac a fiscalização intimou Lochness e a recorrente a apresentarem registros contábeis da operação e alteração contratual do ingresso da Lochness no quadro societário da Lupatech.

36. Ante a ausência de respostas de ambas as pessoas jurídicas, a fiscalização valeu-se da presunção da existência de saldos irreais, decorrentes de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada pela empresa.

37. Em sede de impugnação a recorrente comprovou que Lochness ingressou no quadro social em 12/06/2012; portanto, antes dos Afac; e anexou livros contábeis, contratos dos Afac, alterações contratuais, recibos e comprovantes de transferências bancárias (doc. 25 a 30).

38. Conforme 67<sup>a</sup> alteração ao contrato social de San Antônio Internacional do Brasil Serviços de Petróleo Ltda., denominação anterior da recorrente (mesmo CNPJ), confirma-se o ingresso na sociedade de Lochness Participações S/A, em 12/06/2012, que passou a ser a única detentora do capital da recorrente mediante cessão e transferência da integralidade das quotas pertencentes à Oil Fields Holdco LLC (e-fls. 12.278).

39. No Livro Razão da Lochness o saldo da conta "383100000.212510.2329 - LOCHNESS" era credor no valor de R\$ 22.603.000,00 em 31/12/2012, (e-fls. 12.352) e no Livro Diário constam diversos lançamentos relativos ao Afac entre 10/07/2012 e 30/11/2012 cuja soma ultrapassa R\$ 22.603.000,00 (fls. 12.289/12.311).

40. Verifica-se ainda que na 73<sup>a</sup> alteração ao contrato social da Lupatech, de 31/10/2013, as então duas detentoras do capital social – Lochness e Matep – resolveram promover aumento de capital com base em Afac, nos seguintes termos (e-fls. 12.355):

3. Por fim, as sócias-quotistas decidem por aprovar o aumento de capital da Sociedade no valor de R\$ 39.699.895,00 (trinta e nove milhões, seiscentos e noventa e nove mil,

oitocentos e noventa e cinco reais), o qual passará de R\$ 167.823.796,00 (cento e sessenta e sete milhões, oitocentos e vinte e três mil, setecentos e noventa e seis reais) para R\$ 207.523.691,00 (duzentos sete milhões, quinhentos e vinte e três mil, seiscientos e noventa e um reais), mediante a emissão de 39.699.895 (trinta e nove milhões, seiscentas e noventa e nove mil, oitocentas e noventa e cinco) novas quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

4. As novas quotas emitidas no âmbito do aumento de capital aprovado no item 3 acima são, neste ato, totalmente subscritas e integralizadas à vista, em moeda corrente nacional, mediante conferência de AFACs (adiantamentos para futuro aumento de capital) ao capital social da Sociedade, realizados pela sócia LOCHNESS no segundo semestre de 2012 e no primeiro semestre de 2013.

5. A sócia MATEP, neste ato, renuncia ao direito de preferência que lhe cabia no alimento de capital aprovado no item 3 acima. (Grifo nosso)

41. Por fim, registre-se que os comprovantes de transferências bancárias e os recibos foram apresentados à fiscalização durante o procedimento fiscal, conforme informado acima.

42. Nessa mesma trilha caminhou o r. acórdão recorrido. Veja-se:

Quanto ao valor de R\$ 22.603.000,00 escriturado como adiantamento para futuro aumento de capital (Afac), consta do TVF:

"Com relação a pasta 2122510.2329 PARTES RELACIONADAS LOCHNESS, foram anexados comprovantes de transferência bancária da LOCHNESS para a empresa fiscalizada, além de recibos de pagamentos, pelos quais a Lupatec recebe da LOCHNESS valores a título de 'Adiantamento para Futuro Aumento de Capital'.

Analisando os elementos apresentados e confrontando-os com os registros contábeis da empresa, verificamos algumas incoerências.

Adiantamentos para aumento de capital são os recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou sócios destinados exclusivamente para aumento de capital.

No momento do recebimento desses recursos, que vão de 01/08/2012 a 31/12/2012, a Lochness Participações sequer constava do quadro societário da Lupatech Perfuração e Completação, fato que só ocorreu em abril de 2013.

Como nos causou estranheza o fato de urna empresa que não participava do quadro societário de outra remeter uma relevante quantia em dinheiro a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, emitimos Termo de Intimação para que a Lochness apresentasse cópias das folhas do Diário e Razão em que constavam os registros contábeis de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital e do documento de alteração contratual em que foi registrado o ingresso da Lochness no quadro societário da Lupatech.

Ao mesmo tempo emitimos o Termo de Intimação Fiscal 06, com ciência 21/12/2016, para que a Lupatech Perfuração e Completação apresentasse os contratos referentes a Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, o razão da conta 383100000.212510.2329 LOCHNESS, para o período de 01/01/2013 a 31/12/2015, documentação de alteração do Contrato Social em que conste o ingresso da Lochness, Contrato Social e todos os documentos de alteração em que conste aumento do Capital.

O Termo de Intimação Fiscal destinado à Lochness foi encaminhado ao endereço constante do banco de dados da Receita Federal do Brasil (CONSULTA CNPJ): Rua Alcides Lourenço da Rocha 167, 8º andar, conj. 81, parte C, Cidade Monções, São Paulo- SP, tendo retornado com a informação 'DESCONHECIDO'. Posteriormente foi

encaminhado ao endereço constante da última DIPJ transmitida, exercício 2014: Avenida Maria Coelho Aguiar 215, Bloco B, 5º Andar, Jardim São Luís, São

Paulo-SP, tendo sido devolvido aos correios em 03/01/2017, com a informação 'MUDOU-SE'.

Sabemos que a empresa deve registrar o recebimento de tais adiantamentos tendo como contrapartida uma conta específica de Adiantamento para Aumento de Capital.

Quando formalizar o aumento de capital, deverá haver o registro contábil de baixa, débito da conta de adiantamento e crédito da conta de Capital Social.

Porém, até a presente data, nenhum documento referente ao Termo de Intimação Fiscal 06 foi disponibilizado à fiscalização. Assim como a Lochness, pelos motivos citados no item 137, também não disponibilizou as cópias das folhas do Diário e Razão em que constavam os registros contábeis de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital e do documento de alteração contratual em que foi registrado o ingresso da Lochness no quadro societário da Lupatech.

Como devemos sempre adotar a essência sobre forma como regra para a elaboração das demonstrações contábeis. Não basta simplesmente dar a nomenclatura de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital.

Deve haver a comprovação de que na origem, tais valores foram destinados ao futuro aumento de Capital.

Deve haver também a comprovação, passados mais de quatro anos do recebimento, de que tais valores foram efetivamente utilizados para o aumento de capital da destinatária, e com o recebimento houve a baixa da obrigação da destinatária para com a remetente de tais recursos.

Devemos frisar mais uma vez que ao intimar o contribuinte a apresentar a documentação comprobatória dos saldos das contas do Passivo, demos a ele a possibilidade de comprovar a existência de tais valores.

A não comprovação nos traz a presunção da existência de saldos irreais, decorrentes de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada pela empresa.

E sendo assim os valores das contas do passivo para os quais o contribuinte foi intimado, mas não trouxe a fiscalização a comprovação da sua existência e da sua exigibilidade foram incluídos em auto de infração como PASSIVO FICTÍCIO LOCHNESS, em conformidade com o artigo 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda." (Destaque acrescido)

A Impugnante afirmou que Lochness ingressou no seu quadro social em 12/06/2012, antes dos Afac, portanto. Anexou livros contábeis, contratos dos Afac, alterações contratuais, recibos e comprovantes de transferências bancárias (doc. 25 a 30).

A 67<sup>a</sup> Alteração ao Contrato Social de San Antônio Internacional do Brasil Serviços de Petróleo Ltda., denominação anterior da Impugnante (mesmo CNPJ)1, ratifica a alegação de ingresso na sociedade de Lochness Participações S/A, que passou a ser a única detentora do capital da Impugnante mediante cessão e transferência da integralidade das quotas pertencentes a Oil Fields Holdco LLC (fls. 12.278).

O exame do acervo trazido aos autos com a Impugnação também revela:

- a) o saldo da conta "383100000.212510.2329 - LOCHNESS" era credor no valor de R\$ 22.603.000,00 em 31/12/2012, conforme livro Razão (fls. 12.352);
- b) o Diário da Lochness contém diversos lançamentos relativos a Afac entre 10/07/2012 e 30/11/2012 cuja soma ultrapassa R\$ 22.603.000,00 (fls. 12.289/12.311);
- c) na 73<sup>a</sup> Alteração ao Contrato Social da Lupatech Perfuração e Completacão Ltda., de 31/10/2013, as então duas detentoras do capital social – Lochness e Matep – resolveram promover aumento de capital com base em Afac, nos seguintes termos:

"3. Por fim, as sócias-quotistas decidem por aprovar o aumento de capital da Sociedade no valor de R\$ 39.699.895,00 (trinta e nove milhões, seiscentos e noventa e nove mil, oitocentos e noventa e cinco reais), o qual passará de R\$

167.823.796,00 (cento e sessenta e sete milhões, oitocentos e vinte e três mil, setecentos e noventa e seis reais) para R\$ 207.523.691,00 (duzentos sete milhões, quinhentos e vinte e três mil, seiscentos e noventa e um reais), mediante a emissão de 39.699.895 (trinta e nove milhões, seiscentas e noventa e nove mil, oitocentas e noventa e cinco) novas quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

4. As novas quotas emitidas no âmbito do aumento de capital aprovado no item 3 acima são, neste ato, totalmente subscritas e integralizadas à vista, em moeda corrente nacional, mediante conferência de AFACs (adiantamentos para futuro aumento de capital) ao capital social da Sociedade, realizados pela sócia LOCHNESS no segundo semestre de 2012 e no primeiro semestre de 2013.

5. A sócia MATEP, neste ato, renuncia ao direito de preferência que lhe cabia no alimento de capital aprovado no item 3 acima." (Destaque acrescido)

Os comprovantes de transferências bancárias e os recibos já haviam sido apresentados à Fiscalização, conforme relatado no TVF, acima transcritos.

A Impugnante trouxe aos autos a documentação demandada na fase de fiscalização e não apresentada naquela fase do procedimento. Considero comprovada essa parcela do passivo, no valor de R\$ 22.603.000,00.

43. Ante a documentação comprobatória anexada aos autos, nego provimento ao recurso de ofício.

### **Passivo fictício**

**R\$ 11.096.673,46 – conta 383100000.281110.200, Partes Relacionadas (Cost Sharing)**

44. Segundo a recorrente “*esse passivo corresponde a obrigações contraídas com empresas ligadas (SOTEP e PREST) em decorrência de contrato de compartilhamento de custos*”. Para comprovar o alegado colacionou aos autos notas de débito emitidas pelas signatárias (docs. 31 e 32 da impugnação, e-fls. 12.398).

45. Ao analisar a documentação apresentada, o voto condutor do acórdão recorrido pontuou que o cerne da discussão é a comprovação da exigibilidade do passivo contabilizado e não “*a adequação da despesa às condições para sua dedução na apuração do lucro real*”. Com efeito, a despeito de reconhecer indícios de razoabilidade na argumentação, entendeu pela insuficiência de prova do passivo nos seguintes termos:

A documentação juntada com a Impugnação contém indícios de razoabilidade da argumentação. Entretanto, o **arremate probatório ocorreria com a apresentação dos relatórios de medição e dos registros de atividades compartilhadas previstos nos itens 4 e 6 do contrato de compartilhamento de custos e despesas** e a prova dos pagamentos após 31/12/2012 com a correspondente escrituração nas pessoas jurídicas signatárias do contrato. Sem tais elementos, a documentação apresentada se revela insuficiente como prova do passivo. (Grifo nosso)

46. Em recurso voluntário a recorrente reitera a argumentação da impugnação e colaciona o Livro Razão da conta contábil objeto de lançamento (e-fls. 12.672), o qual, em seu entendimento, “*demonstra com clareza toda movimentação financeira realizada entre o Grupo no período e indica precisamente o saldo de R\$ 11.095.673,46 em 31.12.2012*”.

47. Para melhor entendimento da questão, transcrevo trechos do contrato de compartilhamento de custos e despesas celebrado entre a recorrente e as demais partes, em

especial as cláusulas 4 e 6 a que se referiu o acórdão recorrido (e-fls. 12.398):

#### CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS

Pelo presente contrato, celebrado entre:

SAN ANTONIO INTERNACIONAL DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA., empresa com sede na Rua Teixeira de Gouveia nº 2.234, Bairro Costa do Sol, CEP 27910-110, Macaé, Rio de Janeiro, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 15.676.893/0003-29, [...];

SOTEP SOCIEDADE TÉCNICA DE PERFURAÇÃO S.A., empresa com sede na Rua José Visco, s/n, Pioneiro, Catu, BA, inscrita no CNPJ sob o nº 15.129.646/0001-40, [...];

PREST PERFURAÇÕES LTDA.., com sede na Cidade de Mossoró, Estado do Rio Grande do Norte, na Rodovia BR 304, Km 31,7, Distrito Industrial, inscrita no CNPJ sob o nº. 05.836.901/0001-31, [...];

[...]

#### 4. REEMBOLSO DE CUSTOS E DESPESAS

4.1. Os valores a serem reembolsados deverão ser calculados exclusivamente com base nos custos e despesas efetivamente incorridos pela utilização/compartilhamento da Estrutura Operacional, observado o regime de competência, sem a adição de qualquer margem de lucro.

4.2. O reembolso de despesas observará os critérios a seguir:

4.2.1. A empresa que arcar com os custos inicialmente, deverá enviar relatório de medição às demais EMPRESAS informando os valores a serem ressarcidos e reembolsados por estas, referentes aos custos e despesas incorridos no compartilhamento da Estrutura Operacional.

4.2.2. Os relatórios de medição deverão ser analisados pelas EMPRESAS, e uma eventual discordância manifestada em até 15 (quinze) dias da data de seu recebimento. Passado este prazo será considerado de comum concordância.

4.2.3 Após o prazo estabelecido no item 4.2.2 supra, serão emitidas as correspondentes Notas de Débitos referentes aos ressarcimentos e reembolsos apurados nos relatórios de medição. As partes desde já concordam que as mencionadas Notas de Débitos serão emitidas com prazo de pagamento de até 180 (cento e oitenta) dias contados a partir de sua emissão. Concordam, ainda, as partes que o mencionado prazo de pagamento acima definido poderá ser devidamente alterado mediante prévia concordância por escrito.

[...]

#### 6. REGISTROS

6.1. As EMPRESAS comprometem-se a manter, relatórios descrevendo as atividades compartilhadas da Estrutura Operacional, bem como os profissionais e a infraestrutura a ela alocados. Os relatórios deverão ser razoavelmente detalhados para permitir a identificação das atividades desenvolvidas, a alocação de profissionais e a infra-estrutura compartilhada.

6.2. As EMPRESAS deverão manter registros apropriados e detalhados, bem como planilha de controle mensal, nos quais serão lançados todos os custos e despesas referentes a este Contrato. Tais registros deverão ser razoavelmente claros e organizados de forma a permitir às demais partes aferir a observância dos termos deste Contrato.

6.3. A qualquer tempo, mediante prévia notificação de qualquer das EMPRESAS, os registros mencionados nos Itens 6.1 e 6.2 acima serão colocados à disposição das demais EMPRESAS, bem como de seus respectivos contadores e/ou auditores para análise. As EMPRESAS concordam em colaborar e enviar seus melhores esforços na solução de quaisquer dúvidas que vierem a requerer esclarecimentos. (Grifo nosso)

48. Como se vê, nos termos do contrato de compartilhamento de custos e despesas a parte que arcar com os custos deve enviar às demais partes relatório de medição com os valores a serem resarcidos e reembolsados; após o prazo que especifica, serão emitidas Notas de Débitos referentes aos resarcimentos e reembolsos apurados nos relatórios de medição.

49. O contrato estabelece ainda que as partes devem manter relatórios e registros detalhados das atividades, profissionais e infraestrutura compartilhados, os quais devem estar à disposição das partes, seus respectivos contadores e/ou auditores a qualquer tempo.

50. A recorrente, por sua vez, a despeito de ter apresentado Notas de Débitos, o que foi considerado pela DRJ como um indício razoável de prova, não apresentou relatório de medição de custos, tampouco apresentou relatórios e registros detalhados das atividades, profissionais e infraestrutura compartilhados.

51. Como salientado acima, a discussão em debate refere-se à comprovação da exigibilidade do passivo; assim, não basta a apresentação de Notas de Débitos, tampouco a escrituração de tais valores no Livro Razão. Na espécie a sustentabilidade desses documentos são os relatórios de medição dos valores a serem resarcidos e o registro das atividades compartilhadas, acompanhados dos documentos comprobatórios, os quais não foram apresentados durante a fiscalização, na impugnação, tampouco neste recurso voluntário. No caso, a recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar com documentação hábil o custo total e sua alocação individual para cada uma das empresas participantes. Nessa trilha caminha a jurisprudência deste Carf. Veja-se:

**RATEIO DE DESPESAS. GLOSA. CRITÉRIOS PARA RATEIO.  
DEMONSTRAÇÃO INSUFICIENTE. CABIMENTO.**

A falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do grupo econômico é condição necessária para seu aproveitamento na apuração do Lucro Real. No caso concreto, tal demonstração deveria se dar através da apresentação de folhas de tempo e/ou outra metodologia, conforme consta do “*Acordo de Custos Administrativos Compartilhados*”, firmado entre as empresas do grupo econômico para estabelecer os critérios de rateio de custos. Glosa mantida. (Acórdão nº 1401-002.113, de 18/10/2017)

**CONTRATOS DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS CORPORATIVOS  
(COST SHARING)**

Nos contratos de compartilhamento de custos corporativos (*cost sharing*) as operações devem estar de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, bem como devem conduzir a um resultado legítimo. Dentre as condições de dedutibilidade das despesas rateadas elencadas na Solução de Divergência nº 23, de 2013, destacam-se: i) tanto a sociedade centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços quanto a empresa descentralizada deve se apropriar tão somente da parcela que lhe caiba de acordo com o critério de rateio;

ii) a empresa centralizadora, por sua vez, deve contabilizar as parcelas a serem resarcidas como direitos de créditos a recuperar;

iii) a operação deve estar pautada pelos princípios de contabilidade;

iv) a empresa centralizadora e as empresas descentralizadas devem manter escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. (Acórdão nº 1201-003.145, de 18/09/2019)

**RATEIO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA MANTIDA.**

A possibilidade de deduzir despesas objeto de rateio de gastos compartilhados tem como pressuposto a celebração de contrato prévio que identifique as empresas que fazem parte, bem como a estipulação de critério razoável e objetivo para a divisão dos gastos, critério este que deve ser comprovado mediante documentação hábil que seja capaz de demonstrar o custo total e sua alocação individual para cada uma das empresas participantes. Ausentes esses requisitos, cabível a glosa das despesas correspondentes. (Acórdão nº 1201-003.691, de 12/03/2020)

52. Ante a não apresentação de documentação comprobatória, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

### **Passivo fictício**

**R\$7.179.267,32 – conta 383100000.281150, Partes Relacionadas**

**R\$ 6.529.346,47 – conta 383100000.281150.200, Partes Relacionadas**

53. Sustenta a recorrente que grande parte do saldo dessas contas foi constituído em período anterior ao da apuração e que essas obrigações referem-se a contratos de mútuo. Para comprovar o alegado anexou extratos bancários com destaque das operações que representam ingresso financeiro dos empréstimos (doc. 35, e-fls. 12.483).

54. O acórdão recorrido manteve o lançamento por falta de tradução juramentada do contrato de mútuo para o vernáculo, e por estar “*desacompanhado dos lançamentos contábeis correspondentes e da documentação referente ao fluxo financeiro entre as mutuantes*”.

55. No recurso voluntário a recorrente colaciona somente cópias dos contratos de mútuo com tradução juramentada<sup>5</sup> para o vernáculo (e-fls. 12.675); ou seja, não apresenta os lançamentos contábeis e respectiva documentação do fluxo financeiro.

56. Foram apresentados cinco contratos celebrados nas seguintes datas/valores: i) 04.10.2012, USD 1.727.318,85 (e-fls. 12.444, 12.675); ii) 30.10.2012, USD 180.000,00 (e-fls. 12.453, 12.678); iii) 14.11.2012, USD 1.357.495,18 (e-fls. 12.462, 12.683); iv) 27.04.2012, USD 508.580,00 (e-fls. 12.471, 12.686); v) 11.05.2012, USD 535.000,00 (e-fls. 12.474, 12.688).

57. Nesses contratos figuram como partes a recorrente, cuja denominação social à época era San Antonio Internacional do Brasil Serviços de Petróleo Ltda., e UNAP International

<sup>5</sup> DECRETO Nº 13.609, DE 21 DE OUTUBRO DE 1943. Art. 18. Nenhum livro, documento ou papel de qualquer natureza que fôr exarado em idioma estrangeiro, produzirá efeito em repartições da União dos Estados e dos municípios, em qualquer instância, Juízo ou Tribunal ou entidades mantidas, fiscalizadas ou orientadas pelos poderes públicos, sem ser acompanhado da respectiva tradução feita na conformidade dêste regulamento.

LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002 (CC) Art. 224. Os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no País.

LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. (CPC) Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa. Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

Ltd, sociedade constituída sob as leis de Cayman, com sede em Caledonian House, 69 Dr. Roy's Drive, Caixa Postal 1043, George Town, Grand Cayman KYI- 1102. Em todos eles a recorrente figura como credora/mutuante, ("lender") e não como devedora/mutuária ("borrower"), é dizer ela emprestou recursos financeiros. Portanto, na espécie, tais contratos não comprovam a exigibilidade do passivo.

58. Ademais, ainda que a recorrente figurasse como devedora nos referidos contratos ainda seria insuficiente, pois faz-se necessário a comprovação do ingresso do recurso decorrente do empréstimo com coincidência de datas e valores (fluxo financeiro) e os respectivos lançamentos contábeis dessas operações, o que não foi apresentado.

59. Quanto à alegação de que parte do valor considerado como passivo fictício decorre do período anterior ao ano 2012, também não assiste razão à recorrente. Como dito acima, a presunção de omissão de receita ocorre na data do registro do passivo. Extrai-se do Livro Razão das contas em análise (e-fls. 709 e 711) que os valores creditados e debitados nessas contas em 2012, descontados os estornos, superam o saldo inicial; com efeito, não se pode afirmar que o saldo final abarca o saldo inicial como pretende fazer crer a recorrente; para sustentar tal premissa deveria comprovar a exigibilidade de tais obrigações.

60. Por fim, a recorrente alega que parte do saldo da conta 383100000.281150.200 é composto da transferência de parcela do valor referente à conta 383100000.281150 em 01.06.2012 (e-fls. 710-711); portanto, deveria ser excluída.

61. Tal argumento também não prospera uma vez que não fora comprovada a exigibilidade de nenhuma dessas contas.

62. Como se vê não procede a alegação da recorrente de que o lançamento pautou-se em presunção precária e insubstancial. O que se verifica é ausência de documentação comprobatória para elidir a presunção de receita apurada pela fiscalização.

63. Nesse sentido, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

### Custos/Despesas

64. A fiscalização considerou como custos/despesas não comprovados, não necessários ou não dedutíveis os seguintes valores:

Custos/Despesas	
Conta	Valor (R\$)
383122008.640120 PENALIDADE CONTRATUAL	394.118,45
383122006.640120 PENALIDADE CONTRATUAL	522.861,72
383117004.640120 PENALIDADE CONTRATUAL	17.695,12
TOTAL	<b>934.675,29</b>

### Penalidade contratual

65. A autoridade fiscal glosou o valor de R\$ 934.675,29 deduzido como penalidade contratual por considerá-lo desconto financeiro não dedutível. A seguir a descrição dos fatos no TVF:

75. Como citado anteriormente, anexamos ao Termo de Intimação fiscal 04 o Razão das contas 383122008.640120, 383122006.640120 e 383117004.640120 "PENALIDADE CONTRATUAL, ou "Multas Contratuais", conforme descrição de "Outros Custos" apresentada pelo contribuinte.

76. Foi solicitado que o contribuinte apresentasse os contratos, notificações e demais documentos de suporte dos valores lançados como "Penalidade Contratual".

77. O contribuinte apresentou cópia das notas fiscais 868, 888, 889, 912, 922, 923, 955, 964, 966, 1003, 1004, 1006, 1007, 1008, 1053, 1073 e 1074, referentes a serviços de sondagem e perfuração terrestre prestados à Petróleo Brasileiro SA, além de documentos internos chamados por ele de "Detalhamento do Processo de Pagamento" e solicitações de antecipações de pagamento.

78. Nos "**Detalhamentos dos Processos de Pagamento**", os valores constantes do Razão das contas citadas acima são indicados como descontos financeiros e notas de débito.

79. Nos documentos de solicitação de antecipação de pagamentos, **o contribuinte informa estar de acordo com o "desconto financeiro"** relativo à antecipação do número de dias ao do vencimento, e a operação está condicionada ao pleno cumprimento das obrigações contratuais.

80. Sabemos que os descontos incondicionais são redutores da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL e que o mesmo tratamento não é aplicável aos descontos condicionais, conforme artigos 280, 373 e 374, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda.

81. Além disso, os descontos financeiros dependem da comprovação de sua perfeita apropriação *pro rata temporis*, conforme artigo 374, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, o que absolutamente não ocorreu, já que o contribuinte não disponibilizou os contratos que dariam suporte a concessão de tais descontos.

82. **Como não detectamos a necessidade desses gastos para a atividade empresarial, os valores transferidos para o resultado da empresa, lançados nas contas 383122008.640120, 383122006.640120 e 383117004.640120 "PENALIDADE CONTRATUAL, foram incluídos em auto de infração como Custos/Despesas Não Necessárias Penalidade Contratual.** (grifo nosso)

66. Sustenta a recorrente equívoco da decisão de piso ao interpretar os documentos colacionados aos autos e manter a glosa, porquanto os "custos declarados nas contas n.os 383122008.640120, 383122006.640120 e 383111004.640120 são decorrentes de multas contratuais exigidas pela Petrobrás em virtude de a RECORRENTE ter falhado no desempenho de suas atividades operacionais".

67. Salienta que os comunicados (relatórios de multa/dedução) emitidos pela Petrobrás i) "E&P-NNE/CPT/CIP-BAES/IPERF-BA 0036/2011, que aplicou multa no valor de R\$ 520.633,60 em relação ao contrato n.º 2700.0035643.07.2" e ii) "E&P-NNE/CPT/CIPBAES/ IPERF-BA 0035/2011, que aplicou multa no valor de R\$ 392.889,20 em razão de descumprimentos contratuais verificados no contrato n.º 2700.0035646.07" comprovam a ocorrência dos custos com as multas contratuais.

68. Pontua ainda que embora tais comunicados tenham sido expedidos em 2011, "as

*multas somente começaram a ser quitadas em abril de 2012, por meio de 6 (seis) descontos efetivados mensalmente nos pagamentos devidos pela Petrobrás”.*

69. Sobre a dedutibilidade de multas, o §5º do art. 344 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), dispõe que as multas por infrações fiscais não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais na apuração do lucro real; ressalva, entretanto, as multas de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

[...]

**§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º). (Grifo nosso)

70. O art. 299 do RIR/99, por sua vez, dispõe sobre as despesas operacionais nos seguintes termos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

**§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

**§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (Grifo nosso)

71. Como se vê, o dispositivo legal considera como despesas operacionais aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. Estabelece ainda que necessárias são as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Por fim, prescreve que são admitidas como despesas operacionais apenas aquelas que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

72. Ainda sobre a caracterização da despesa como necessária e normal/usual, o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981 estabelece:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o **gasto é necessário** quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, **despesa normal** é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. **O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.** (Grifo nosso)

73. Nesse sentido, tem-se que as multas contratuais, na espécie, consideram-se necessárias porquanto são essenciais às operações desenvolvidas pela recorrente as quais estão vinculadas às fontes produtoras de rendimento. São também normais/usuais em função do risco do negócio e visam garantir a execução do contrato de forma hígida.

74. Em sentido semelhante já se manifestou a Receita Federal por meio da Solução de Consulta nº 281 – Cosit, de 27 de setembro de 2019. Veja-se:

11. Nesse caminhar, é forçoso reconhecer que a previsão em contrato de multa pelo atraso na entrega de cargas cuja logística esteja sob a responsabilidade de pessoa jurídica que se dedica ao agenciamento de cargas é algo absolutamente inerente a esta prática comercial. É natural supor que o cliente tome cautelas, com vistas ao cumprimento dos prazos previamente acordados, do qual muitas vezes é dependente a própria higidez de sua cadeia produtiva. Igualmente natural que essa precaução se expresse na estipulação de multa contratual, a fim de que em caso de descumprimento haja alguma espécie de compensação financeira. Por sua vez, a mora no cumprimento, pelo agenciador, dos prazos previamente convencionados é uma contingência intrínseca à atividade exercida – derivada muitas vezes de variáveis exógenas – a qual se verifica com relativa frequência, sendo parte do risco do negócio.

12. Convém acrescentar à argumentação apresentada situação que foi objeto de exame pelo PN CST nº 50, de 1976. Buscava-se, naquela oportunidade, esclarecimento acerca da dedutibilidade, como despesa operacional, de multa paga por representante comercial, mandatário ou comissário mercantil quando não conseguissem promover a venda de determinada quantidade de mercadorias, a que estavam contratualmente obrigados. A conclusão pela possibilidade de dedução foi fundamentada nos seguintes termos:

(...)

3. Ora, o encargo em apreço resulta de uma garantia oferecida com o objetivo de proporcionar às empresas produtoras a devida segurança de escoamento de determinado volume de mercadoria, cuja estimativa é, evidentemente, fator indispensável a qualquer programação industrial tecnicamente aceitável. A multa pecuniária, pois, no caso, faz parte do negócio, é risco das transações, constitui ônus inerente à própria atividade de intermediação comercial.

4. Por outro lado, cumpre reconhecer que é frequente encontrar-se em contratos da espécie a existência de cláusulas semelhantes, quer sob a forma de multa pecuniária, quer estipulando a obrigatoriedade de aquisição de quantidades mínimas de mercadorias.

5. Em face do exposto, é de concluir que o dispêndio analisado satisfaz aos requisitos de necessidade e normalidade previstos no art. 162 do RIR/75, devendo, por isso mesmo, ser admissível como despesa operacional para efeito de apuração do lucro sujeito ao pagamento do imposto de renda.

13. As duas situações guardam grande semelhança entre si. Tanto um quanto outro caso dizem respeito à despesa com pagamento de multa em face de infração à cláusula contratual que objetiva resguardar os interesses de uma das partes contratantes, sem o quê a relação comercial restaria inviabilizada. Além disso, a despesa incorrida está intimamente relacionada à exploração do objeto social de ambos os contribuintes, revelando ainda prática comum aos tipos de serviços prestados.

14. Ante o exposto até aqui, é de se concluir que o pagamento de multa na forma aduzida nesta consulta caracteriza-se como despesa operacional, para fins de determinação do lucro real, na medida em que necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Registre-se que a natureza de despesa dedutível estende-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, tendo em vista o similar tratamento dispensado pela legislação deste tributo ao conceito de despesas necessárias, conforme se depreende do art. 69 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. (Grifo nosso)

75. No caso em análise, a fiscalização glosou tais valores por entender que seriam descontos financeiros e não multas contratuais.

76. A r. decisão recorrida manteve a glosa por ausência de prova e salientou que entre

as notificações de multas contratuais expedidas pela Petrobras, apenas 4 (quatro) são referentes ao período autuado, todas no valor de R\$ 742,70.

77. Os contratos apresentados na impugnação contêm cláusulas prevendo aplicação de multas (e-fls. 10.734, 10.775, 10.830, 10.882) pelo seu descumprimento, como é usual.

78. Ao confrontar os contratos e notificações emitidos pela Petrobrás com os valores escriturados no Livro Razão, nas contas “Penalidade Contratual” verifica-se:

i) quatro notificações de multas no valor de R\$742,70; data das multas: 28.11.2011 (2), 05.01.2012, 21.01.2012; data de emissão: 02.04.2012 (e-fls. 10.907-10.914); consta na contabilidade o registro de apenas uma multa em 24/04/2012 lançada em conjunto a multa de R\$65.481,50, descrita a seguir (e-fls. 558-560);

ii) uma notificação de multa no valor de R\$392.889,00 (6 parcelas de R\$ 65.481,50); uma notificação de multa no valor de R\$520.633,60 (6 parcelas de R\$ 86.772,27); data das multas: 13.05.2011; data de emissão: 04.04.2012 (e-fls. 10.915 – 10.920); consta na contabilidade o registro das parcelas de ambas as multas (e-fls. 558-560).

79. Identifica-se ainda o valor de R\$ 486,89, referente a descontos financeiros, conforme informado pela própria recorrente (e-fls. 558, 887). Tal fato permite inferir que a recorrente contabilizou descontos financeiros na mesma conta de multas contratuais, o que pode ter induzido a autoridade fiscal a essa linha de pensamento em relação aos demais valores.

80. Observo que a despeito de a notificação de algumas multas ter ocorrido em 13.05.2011, a respectiva emissão ocorreu em 2012, período em que a obrigação se tornou exigível para a recorrente e apta a ser deduzida.

81. Isso posto, ante a comprovação parcial das multas contratuais, dou provimento parcial em relação à matéria para excluir da “infração: custos/despesas não necessárias penalidade contratual” os valores de R\$742,70, R\$520.633,60 e R\$ 392.889,00.

### **Multas de natureza tributária não dedutíveis**

82. Intimado a apresentar documentos de suporte dos lançamentos efetuados na conta multa fiscais (conta 383199040.871170 "Multas Fiscais/ Multas de Tra" – e-fls. 672), o contribuinte não apresentou nenhuma documentação. Assim, glosou-se a despesa no montante de R\$258.155,69.

83. O acórdão recorrido não acolheu a alegação de que o valor fora escriturado equivocadamente e posteriormente fora estornado. Manteve a glosa ao argumento de que o “histórico é insuficiente para sua vinculação ao fato descrito na Impugnação, não podendo ser aproveitado como prova da alegação”.

84. Consta do Livro Razão (e-fls. 672) como saldo da conta despesas com multas fiscais no dia 08/11/2012 o valor de R\$225.600,94. No dia 23/11/2012 debitou-se nessa conta o

valor de R\$ 258.155,69, o qual fora estornado no dia 30/11/2012; portanto, tal valor não influenciou o resultado. Entretanto, no dia 21/12/2012 tem-se o encerramento dessa conta mediante o transporte da despesa com multas fiscais para o resultado do exercício no valor de R\$225.600,94.

85. A recorrente insiste na alegação de que a glosa é indevida devido ao estorno do valor de R\$258.155,69.

86. Ante o estorno do valor de R\$258.155,69, necessário reduzir o valor da glosa para R\$225.600,94, porquanto esse é o valor da despesa não comprovada; ademais, segundo a contabilidade, trata-se de multa fiscal, como visto acima, indeudável.

87. Assim, dou provimento parcial à matéria para reduzir o valor da infração “multas de natureza tributária não dedutíveis” para R\$225.600,94.

### **Aluguel de equipamentos entre empresas do grupo**

88. A autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 2.022.212,49 a título de “Aluguel Empresas do Grupo” sob os seguintes fundamentos: i) falta de comprovação de efetiva utilização do serviço, ou da entrada dos bens locados em território nacional e ii) por se tratar de operações realizadas com pessoas jurídicas domiciliadas em países com tributação favorecida.

89. Os fatos foram assim narrados no TVF:

84. Foram apresentados contratos celebrados com a San Antonio LTD, empresa com sede nas Ilhas Virgens Britânicas e Serviços Petrolíferos San Antonio International, com sede em Vera cruz, México, ambas representadas por Marcelo Cunha Ribeiro.

85. Consta como objeto desses contratos a locação de equipamentos para prestação de serviços à Petrobras. **Porém não foi anexado pelo contribuinte nenhum comprovante da efetiva utilização do serviço, ou da entrada dos bens locados em território nacional.**

86. **Outro ponto a ser destacado é que temos operações realizadas com empresa domiciliada em países com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado.**

87. Nesses casos, **o artigo 26 da lei 12.249/2010 proíbe a dedução**, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos valores correspondentes às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado [...].

88. E sendo assim, incluímos os valores lançados na conta contábil 383199721-641170 “ALUGUEL EMPRESAS DO GRUPO” em auto de infração corno CUSTOS NÃO COMPROVADOS ALUGUEL EMPRESAS DO GRUPO. (Grifo nosso)

90. A decisão recorrida assentou que os documentos apresentados na impugnação sugerem o aluguel e a entrada no país de equipamentos oriundos do exterior. Entretanto, manteve a glosa em razão de insuficiência probatória. Veja-se:

Contudo, a documentação não veio aos autos devidamente ordenada, acompanhada de demonstrativos identificando e vinculando inequivocamente os equipamentos aos supostos serviços prestados, a **efetiva utilização dos equipamentos na prestação dos**

servicos contratados, os valores em moeda nacional pagos a cada uma das locadoras e deduzidos na apuração do lucro real, os valores pagos em períodos posteriores que constituíram passivo em 2012 (com comprovação do pagamento posterior), etc., além da comprovação da capacidade operacional da locadora no exterior. Além disso, há necessidade de indicação dos lançamentos contábeis correspondentes.

Como afirmado acima, cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil relativo a custos. O que se observa nos autos é a tentativa da Impugnante de transferir ao julgador o ônus da produção da prova detalhada dos seus registros contábeis redutores da base de cálculo tributável, deixando de estabelecer a vinculação das suas alegações à documentação juntada aos autos e aos lançamentos contábeis correspondentes. (Grifo nosso)

91. No recurso voluntário a recorrente reitera que a despesa refere-se a contratos celebrados com San Antonio LTD, empresa com sede nas Ilhas Virgens Britânicas e Serviços Petrolíferos San Antonio International, com sede em Vera cruz, México e que os equipamentos foram importados, como fazem prova as declarações de importação juntadas aos autos, e utilizados na prestação de serviços à Petrobrás, conforme contratos nºs 2050.0051541.09.2, 2050.0051403.09.2 e 2050.0067599.11-2.

92. Salienta que a acusação pautou-se na “*necessidade de comprovação alternativa de 2 aspectos fáticos (ocorrência da locação OU da entrada dos bens locados no País)*”. Nesse sentido, não poderia o acórdão recorrido exigir outros elementos probatórios, o que vai de encontro aos princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa.

93. Repisa a vinculação entre as DI's que acobertaram o ingresso dos equipamentos em solo nacional e os contratos celebrados com a Petrobrás nos quais os bens foram aplicados, cita exemplos para fins de comprovar seu argumento. Por fim, traz um breve histórico dos valores (USD / R\$) pactuados com as pessoas jurídicas sediadas no exterior.

Nome Projeto	USD - Valor mensal do Aluguel	Taxa do Dólar	Data do registro contábil	31/05/2012	01/06/2012	30/07/2012	31/08/2012	Total Contabilizado em 2012 no resultado
				R\$ 2,0223	R\$ 2,0350	R\$ 2,0227	R\$ 2,0372	
Projeto LOTE A4	54,330,63			109.872,83	110.562,83	109.894,57	110.682,36	
Projeto UGN	85,451,68			172.808,93	173.894,17	172.843,11	174.082,16	
Projeto UGN	74.500,00			150.661,35	151.607,50	150.691,15	151.771,40	
Projeto UGN	9.891,24			20.003,05	20.128,67	20.007,01	20.150,43	
Projeto Cimentação	24,953,29			50.463,04	50.779,95	50.473,02	50.834,84	
		Total registrado		503.809,21	506.973,12	503.908,86	507.521,20	2.022.212,39

94. Inicialmente, importante esclarecer que durante a fiscalização o contribuinte apresentou somente cópias de contratos de locação, os quais serão analisados mais adiante.

95. De acordo com a documentação colacionada na impugnação, verifica-se que recorrente importou vários equipamento conforme declarações de importação registradas no decorrer de 12/2010 a 04/2012 (e-fls. 10.965, doc. 16).

96. Os contratos de prestação de serviço celebrados com a Petrobrás foram assinados em 12.08.2009 (2050.0051403.09.2), 25.10.2009 (2050.0051541.09.2) e 26.06.2011 (2050.0067599.11-2), com prazo de vigência de 1461 dias (4 anos) a contar da emissão da

primeira autorização de serviço (e-fls. 11.004, doc. 17).

97. Por fim, os contratos de locação de equipamentos em que a recorrente figura como locatária, cujas despesas foram glosadas, apresentam as seguintes informações:

i) Locadora: San Antonio LTD, Ilhas Virgens Britânicas; data: 1.11.2006; preço e forma de pagamento: USD 74.500,00 até o dia 15 de cada mês (e-fls. 10.952 - 10.961, doc. 15); prazo: enquanto estiver em vigor o contrato com a Petrobrás nº 2050.000.7937.04.2; não apresentou comprovantes de pagamento;

ii) Locadora: San Antonio LTD, Ilhas Virgens Britânicas; data: 1.07.2009; preços e forma de pagamento: USD 54.330,63 e USD 85.451,68 até o dia 20 de cada mês (e-fls. 10.941- 10.949, doc. 15); prazo: enquanto estiverem em vigor os contratos com a Petrobrás nº 2050.0051541.09.2 e nº 2050.0051403.09.2; não apresentou comprovantes de pagamento;

iii) Locadora: Serviços Petrolíferos San Antonio International, México; data: 17.11.2011; preço e forma de pagamento: USD 9.891,24 até o dia 22 de cada mês (e-fls. 10.932- 10.937, doc. 14); prazo: três meses, com início em 17.11.2011 e término em 17.02.2012; não apresentou comprovantes de pagamento; contrato não está assinado;

iv) Locadora: Serviços Petrolíferos San Antonio International, México; data: 04.07.2011; preço e forma de pagamento: USD 24.953,29 até o dia 30 de cada mês (e-fls. 10.921- 10.930, doc. 14); prazo: enquanto estiver em vigor o contrato com a Petrobrás nº 2050.0067599.11-2; não apresentou comprovantes de pagamento.

98. Sabe-se que a locação de equipamentos para prestação de serviço na área petrolífera tem custo elevado. Tal fato é constatado nos contratos apresentados pela recorrente. Conforme visto acima, um dos contratos apresentados fora celebrado em 2006, está vinculado a projeto diverso dos informados pela própria recorrente, o qual não se sabe sequer a data da execução tampouco se o recebimento teria ocorrido em 2012. Nessa linha, ainda que não se afigure razoável uma operação com essas características, o lastro probatório deve ser robusto.

99. Em todos os contratos há cláusula específica para data de pagamento, entretanto, não foram apresentados comprovantes de pagamentos de nenhum deles. Consta que qualquer modificação ou aditamento de disposição contratual deve ser formalizado por escrito para produzir efeito. Verifica-se contrato sem assinatura, com data de pagamento indicada diversa da prevista em contrato. Enfim, por mais que a recorrente argumente ter se desincumbido do ônus de vincular as despesas com os contratos e os respectivos pagamentos os fatos narrados demonstram o contrário.

100. Acrescente-se ainda que não procede a argumentação no sentido de que o acórdão recorrido teria exigido elementos probatórios contrários aos princípios da motivação, do contraditório e da ampla defesa. Exigiu-se simplesmente comprovação de que a despesa realmente ocorreu, uma vez que tal prova não fora apresentada durante a fiscalização.

101. Por fim, sobre os contratos celebrados com a pessoa jurídica sediada nas Ilhas

Virgens Britânicas, a recorrente não apresentou documentação comprobatória da capacidade operacional nem do pagamento do preço respectivo e da utilização de serviço, conforme determina os incisos II e III do art. 26 da Lei 12.249<sup>6</sup>, de 2010.

102. No ponto, limitou-se a argumentar que seria dispensada comprovação da capacidade operacional porquanto as operações não teriam o único ou principal objetivo de economia tributária, que o recebimento dos bens estaria comprovado pelas DI e que o pagamento do preço só teria sido realizado após o período autuado.

103. Isso posto, ante a não apresentação de provas para infirmar os fatos apurados pela fiscalização nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

### **Depreciação**

A autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 1.065.760,45 a título de depreciação do ativo imobilizado por ausência de elementos probatórios nos seguinte termos:

92. O contribuinte apresentou apenas um "**demonstrativo**" que lista alguns itens sujeitos a depreciação, indica datas de aquisição que remetem aos anos de 1981, 2001 e 2002, por exemplo, indica os mais variados tempos de vida útil, valores de origem **sem qualquer comprovação, depreciação acumulada sem indicar como se formou esse saldo e depreciação no exercício sem esclarecer a que taxa**.

93. Portanto, os valores lançados nas contas citadas nessas contas foram incluídos em auto de infração como COTAS DE DEPRECIAÇÃO NÃO DEDUTÍVEIS, conforme artigos 307, 309, 310, 311,312 e 313 do Regulamento do Imposto de Renda. (Grifo nosso)

104. Em impugnação o contribuinte apresentou lista com mais de 2.000 itens e pequena amostra de notas fiscais. O r. acórdão recorrido assentou que tal lista não permitia identificar elementos imprescindíveis para cálculo da depreciação. *"Trata-se de relatório sintético de sistema interno da empresa desacompanhado de demonstrativo dos valores lançados como depreciação nas contas autuadas e da sua apuração e origem. Falta também documentação de suporte, apenas parcialmente juntada como "amostra""*.

105. No recurso voluntário a recorrente apresentou planilha detalhada com os valores pontuados no acórdão recorrido, bem como aumentou o número de amostras de notas fiscais (e-fls. 12.693 – 12.790), o que ensejou a conversão do julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 1201-000.690, de 12/02/2020, com o seguinte objetivo:

- i) intimar o contribuinte a apresentar planilha, nos moldes da apresentada às e-fls. 1.790, referente aos valores acima de R\$ 50.000,00, acompanhada da documentação

<sup>6</sup> LEI Nº 12.249, DE 11 DE JUNHO DE 2010. Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente: I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias; II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

comprobatória de aquisição, lançamentos contábeis, com vinculação de cada linha da planilha com os respectivos documentos.

- ii) colacionar aos autos o Demonstrativo SAPLI da recorrente;
- iii) elaborar relatório diligência;
- iv) intimar a recorrente a se manifestar no prazo de trinta dias; bem como a apresentar eventuais documentos complementares que entender necessários;
- v) após, retornem os autos para julgamento.

106. Em resposta à intimação, na fase de diligência, a recorrente requereu a “*juntada na planilha anexa (doc. 01), nos moldes da apresentada às folhas 1.790 do processo 18470.727465/2016-14, com indicação dos bens com valores acima de R\$ 50.000,00, acompanhada da documentação comprobatória da aquisição e respectivos lançamentos contábeis*”. Esclareceu ainda que, “*só foi possível levantar a documentação que lastreia cerca de 60% dos lançamentos, pois os documentos são antigos, adquiridos há mais de 05 (cinco) anos*”.

107. A fiscalização analisou a documentação apresentada e concluiu que a planilha não atende as exigências contidas nos termos de intimação elaborados durante a fiscalização.

108. Analisando-se a planilha apresentada e a documentação comprobatória (e-fls. 12.862-12.950), verifica-se que não é possível vincular o valor de depreciação indicado na planilha com a contabilidade. Sobre a documentação comprobatória, verifica-se várias notas fiscais de prestação de serviço sem correlação com o informado na planilha.

109. Importante observar que o elemento probatório deve apresentar-se de forma organizada dentro do processo, com vistas a permitir ao julgador aferir a existência do direito pleiteado. Da mesma forma que alegar e não provar é quase não alegar, não basta pleitear um direito e “soltar” documentos ditos comprobatórios de forma esparsa dentro do processo. O processo não é um amontoado de documentos sem conexão, pelo contrário, envolve uma ou várias questões que demandam análise, e essa análise só é possível quando ambas as partes depositam os documentos de forma organizada e racional dentro do processo.

110. Nota-se ainda uma tentativa da recorrente em induzir o julgador e a fiscalização a erro ao informar na planilha dois veículos com data de aquisição e depreciação 31/01/2008, quando as notas fiscais (NF nº162000 e 161999) demonstram que a aquisição ocorreu em 2006 (e-fls. 12.863, 12.865 e 12.868) e em valor inferior ao informado. Nota-se, portanto, que tais veículos já estão totalmente depreciados.

111. A seguir trecho do Relatório de Diligência (e-fls. 12.957):

E sendo assim, foi solicitado pelos julgadores que o contribuinte fosse intimado a apresentar planilha, nos moldes da apresentada às folhas 1790 do processo 18470.727465/2016-14, referente aos valores acima de R\$ 50.000,00, acompanhada da documentação comprobatória da aquisição, lançamentos contábeis, com vinculação de cada linha da planilha com os respectivos documentos.

13. Foi solicitado também que o contribuinte fosse intimado a se manifestar no prazo de 30 dias, bem como a apresentar eventuais documentos complementares que achasse necessários.

14. Emitimos então o termo de intimação fiscal, para que o contribuinte atendesse as solicitações contidas nos itens anteriores.

15. Em resposta de 11/06/2020, o contribuinte juntou uma planilha e alguns documentos que passamos a analisar.

16. Nesta resposta, informou que só foi possível levantar a documentação que lastreia cerca de 60% dos lançamentos.

17. **Vimos também que a planilha, que deveria servir como demonstrativo dos valores lançados como depreciação, também não atende as exigências contidas nos termos de intimação elaborados durante a fiscalização.**

18. **Não servindo portanto para descriminar os itens sujeitos à depreciação, a data de aquisição ou edificação, as taxas de depreciação utilizadas, a depreciação acumulada e a indicação da fundamentação legal para utilização de taxas de depreciação superiores àquelas previstas no Regulamento do Imposto de Renda.**

19. Por fim, devemos destacar que foram anexados documentos de prestação de serviços da Interface Soluções à Santo Antonio International do Brasil.

20. **Foram juntadas também, notas de vendas de veículos à UNAP União Nacional Perfuração LTDA em 30/11/2006, porém na planilha apresentada aparece a data de aquisição de 31/01/2008, com a data de início de depreciação de 31/01/2008.**

21. Portanto, quanto à solicitação para que o auditor fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização apurasse o possível valor a ser deduzido como despesa de depreciação, informamos que entendemos não haver valor a ser deduzido. (Grifo nosso)

112. Ante o exposto, devido a recorrente não se desincumbir do ônus de provar a despesa com depreciação, a glosa deve ser mantida.

### Cursos e treinamentos

113. O contribuinte foi intimado a apresentar contratos de prestação de serviço, notas fiscais, comprovantes da efetiva prestação dos serviços e demais documentos de suporte dos lançamentos contábeis, relativos à conta “Cursos e Treinamentos”. Em resposta, segundo a autoridade fiscal, foi apresentado um “*um número insignificante de notas fiscais, e não foram apresentados os demais elementos solicitados*”. Com efeito, glosou-se o montante de R\$ 280.588,32.

114. Na impugnação a recorrente apresentou uma série de notas fiscais e boletos bancários.

115. O acórdão recorrido manteve a glosa por entender que as notas fiscais apresentadas não se referem a cursos ou treinamentos, mas sim fornecimento de mão-de-obra, serviços de recrutamento e seleção, de assessoria/consultoria, e também porque não houve a comprovação da efetiva prestação dos serviços.

116. A recorrente sustenta que “*embora a nomeação da conta não esteja completamente adequada e não se refira a “cursos e treinamentos”, tal questão não é suficiente para se glosar os dispêndios em questão, na medida em que os serviços descritos nas Notas Fiscais acostadas ao “doc. 23”, com recrutamento, seleção e atividades afins, mostram-se essenciais à atividade de qualquer empresa, sobretudo da RECORRENTE, cujos serviços são extremamente complexos e técnicos*”.

117. Compulsando os autos verifica-se que foram apresentadas várias notas fiscais (e-fls.:

12.245-12.270 – doc. 23):

Prestador de Serviço	Valor	Data
ADECCO RECURSOS HUMANOS SA	3.223,40	03.05.2012
	3.269,53	06.02.2012
	1.026,00	10.01.2012
	3.016,91	07.03.2012
ADECCO TOP SERVICES RH AS	16.674,63	01.02.2012
MICHAEL PAGE INTERNACIONAL	71.063,97	14.08.2012
FANTOZZI CONSULTORIA E PROJETO DE RH	5.621,45	02.04.2012
	12.504,86	11.04.2012
RSG ASSESSORIA EMPRESARIAL	31.552,53	02.01.2012
	17.894,87	04.04.2012
	9.842,18	04.04.2012
	8.947,43	16.01.2012
	5.368,46	16.01.2012
	44.737,17	04.01.2012
	6.884,19	22.12.2011
	5.368,46	04.04.2012
	5.368,46	04.04.2012
	<b>TOTAL</b>	<b>252.364,50</b>
HOUND CONSULTORIA DE RECRUTAMENTO	15.122,90	05.12.2011
PAGE PESONNEL DO BRASIL - RECRUT. ESPEC.	9.233,84	14.12.2011

118. Inicialmente, oportuno ressaltar que não consta do Termo de Verificação Fiscal nenhum questionamento quanto à idoneidade da conduta do contribuinte em relação aos documentos apresentados, o que demandaria um aprofundamento e maior rigor nos elementos probatórios. Com efeito, desconsiderar as notas fiscais apresentadas, as quais estão registradas na contabilidade, significaria dizer que tais documentos não têm validade fiscal, ou seja, seria afirmar que tais documentos são inidôneos, quando, repito, nada nesse sentido foi aventado no Termo de Verificação Fiscal.

119. Nesse sentido, entendo assistir razão à recorrente. O fato de o nome da conta não estar totalmente alinhado com as despesas identificadas nas notas fiscais não é suficiente para a glosa, ainda mais quando tais despesas guardam relação com a atividade da pessoa jurídica. Em relação às notas fiscais apresentadas, com exceção daquelas referentes ao ano-calendário 2011, em razão do regime de competência, considero elemento probatório suficiente para comprovar o tipo de despesa em análise.

120. Nesse sentido, dou provimento parcial à matéria para cancelar a glosa no montante de R\$252.364,50.

#### **Outras Consultorias, Consultoria IT e Serviços de Auditoria**

121. A autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 2.639.031,79, a título de “Outras consultorias, Consultoria IT e serviços de auditoria” devido à não apresentação de contratos de prestação de serviços, pareceres, relatórios, comprovantes da efetiva prestação dos serviços e

demais documentos de suporte dos lançamentos contábeis. Veja-se:

Para as contas "Outras Consultorias", "Consultoria IT" e "Serviços de Auditoria", o contribuinte foi intimado a apresentar os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais, pareceres, relatórios e demais comprovantes da efetiva prestação dos serviços e demais documentos de suporte dos lançamentos contábeis, fornecidos por Marcelo H.F Oliveira Trein. RH, Toutatis Client Services do Br, TOTVS S/A, Proton Mao de Obra Temporária, DM Assessoria e Sistemas, Wittel Serviços Técnicos Ltda, Technolab Sist Gest Soluc InT, A e B Telemanutenção Ltda, Iteris Consultoria Software, Tecvip Informática Ltda, Think-Cell Software GMBH- BER, San Antonio International SUP, PRICEWATERHOUSE COOPERS CONTAD, DELOITE TOUCHE TOHMATSU AUD.

99. Foram apresentadas apenas algumas notas fiscais fornecidas por Marcelo HF Oliveira, TOTVS S/A e DM Assessoria.

100. Portanto, **não foram apresentados quaisquer contratos de prestação de serviços, pareceres, relatórios e demais comprovantes da efetiva prestação dos serviços e demais documentos de suporte dos lançamentos contábeis.** (Grifo nosso)

122. Na impugnação a recorrente apresentou uma série de notas fiscais, boletos bancários, proposta comercial, notas de débitos, bem como contratos e propostas comerciais, porém não apresentou comprovação da efetiva prestação de serviço.

123. Na mesma linha de argumentação do item anterior, entendo que os documentos apresentados comprovam a despesa incorrida. Nesse sentido, considero que deve ser cancelada a glosa de despesa no montante de R\$ 1.711.712,17 em relação às notas fiscais elencadas abaixo, com exceção dos boletos bancários e notas de débitos, os quais não são comprovantes hábeis e idôneos de despesa, bem como as notas fiscais relativas ao ano-calendário 2011, em razão do regime de competência.

Prestador de Serviço	Data	Valor	Prestador de Serviço	Data	Valor	Prestador de Serviço	Data	Valor
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	28.09.2012	4.578,72	DM ASSESSORIA E SISTEMAS	22.08.2012	3.988,89	TOTVS	23.03.2012	799,54
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	07.08.2012	1.144,68	MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	09.08.2012	10.000,00	TOTVS	13.11.2012	11.203,95
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	13.08.2012	2.861,69	DELOITTE	03.09.2012	7.083,82	TOTVS	05.12.2012	11.203,95
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	23.08.2012	660,43	DELOITTE	30.10.2012	7.083,82	TOUTATIS CLIENT SERVICES DO BRASIL	09.02.2012	48.239,66
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	24.09.2012	1.439,03	DELOITTE	28.11.2012	7.083,82	TOUTATIS CLIENT SERVICES DO BRASIL	26.01.2012	51.294,22
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	11.10.2012	7.488,12	PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC	26.06.2012	359.505,00	TOUTATIS CLIENT SERVICES DO BRASIL	08.03.2012	47.215,27
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	08.10.2012	2.861,69	PRICEWATERHOUSECOOPERS - PWC	26.06.2012	315.789,00	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	16.07.2012	186,20
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	25.10.2012	578,13	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	04.07.2012	53.551,58	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.06.2012	1.640,03
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	12.12.2012	2.861,69	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	01.08.2012	47.118,19	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.06.2012	203,00
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	08.10.2012	2.861,69	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	18.09.2012	58.936,67	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.06.2012	168,00
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	11.05.2012	2.861,69	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	26.10.2012	20.211,85	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.06.2012	68,60
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	06.06.2012	2.861,69	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	10.10.2012	42.359,71	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	18.06.2012	142,80
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	19.06.2012	805,52	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	13.12.2012	33.334,23	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	31.05.2012	1.481,83
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	05.07.2012	2.861,69	PROTON MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA	13.11.2012	39.190,04	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	18.06.2012	187,60
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	26.03.2012	3.054,27	TOTVS	13.07.2012	423.957,50	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	18.06.2012	64,40
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	28.03.2012	2.861,69	TOTVS	13.07.2012	11.203,95	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.02.2012	1.260,00
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	05.04.2012	2.861,69	TOTVS	06.08.2012	11.203,95	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	31.01.2012	5.954,81
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	16.04.2012	5.017,72	TOTVS	05.09.2012	11.203,95	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.02.2012	3.480,40
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	16.04.2012	1.126,16	TOTVS	03.10.2012	11.203,95	WITTEL SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA	29.02.2012	1.260,00
Subtotal		51.647,99	Subtotal		1.474.009,92	Subtotal		186.054,26
Total					1.711.712,17			

Prestador de Serviço	Data	Valor
DM ASSESSORIA E SISTEMAS	27.12.2011	6.955,53
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	05.12.2011	12.500,00
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	05.12.2011	12.500,00
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	05.12.2011	15.000,00
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	15.12.2011	15.000,00
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	15.12.2011	9.500,00
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	20.12.2011	2.946,32
MARCELO HENRIQUE F OLIVEIRA TREINAM. RH	20.12.2011	762,33
WITTEL SERVIÇOS TECNICOS LTDA	30.09.2011	1.633,80
<b>Total</b>		<b>76.797,98</b>

124. Isso posto, dou provimento parcial à matéria para cancelar a glosa de despesa no montante de R\$ 1.711.712,17.

### Prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da CSLL

125. A recorrente contestou a compensação de ofício de valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Tais valores correspondem aos indicados no sistema de controle da Receita Federal (Sapli), o qual fora juntado aos autos em diligência (e-fls. 12.951-12.956).

126. Segundo a recorrente, “*tal como comprova o LALUR referente ao ano-calendário 2012 (doc. 37 da Impugnação), a RECORRENTE, em 01.01.2012, possuía saldo acumulado de prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL nos montantes, ambos, de R\$ 18.421.535,22*”.

127. Não merece prosperar tal alegação. Os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL utilizados pela fiscalização, conforme dito acima, foram extraídos do Sapli, sistema alimentado com dados informados pelo contribuinte em sua declaração de renda, e eventuais autuações que demandem alterações nesses saldos. É indubidoso que o contribuinte pode fazer prova contrária, para tanto deve apresentar a composição do referido saldo no Lalur, tal qual o fez para o ano-calendário 2012. Na espécie, a recorrente limitou-se a apresentar o Lalur com o saldo em 01/01/2012, mas não a composição dos referidos saldos no ano-calendário 2011.

128. Nego provimento à matéria.

### Pis, Cofins, CSLL - reflexos

129. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do Pis e da Cofins em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

130. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as **mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas

a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

131. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

## Conclusão

132. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir da infração "custos/despesas não necessárias penalidade contratual" os valores de R\$742,70, R\$520.633,60 e R\$ 392.889,00; ii) reduzir o valor da infração "multas de natureza tributária não dedutíveis" para R\$225.600,94; iii) excluir da infração "despesas não comprovadas cursos e treinamentos" o valor de R\$252.364,50; iv) excluir da infração "despesas não comprovadas outras consultorias, consultoria IT e serviços de auditoria" o valor de R\$1.711.712,17.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)  
Efigênio de Freitas Júnior – Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Gisele Barra Bossa - Redatora Designada.

1. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, para exonerar para exonerar a parte dos lançamentos tributários relativa ao rateio de custos. Votaram por negar provimento ao recurso os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (relator), Wilson Kazumi Nakayama e Neudson Cavalcante Albuquerque.

2. O cerne da controvérsia residiu na potencial insuficiência probatória relativa à comprovação da exigibilidade do passivo de R\$ 11.096.673,46, contabilizado na conta 383100000.281110.200, sob a rubrica partes relacionadas (*Cost Sharing*).

3. Segundo a ora Recorrente tal passivo corresponderia “*a obrigações contraídas com empresas ligadas (SOTEP e PREST) em decorrência de contrato de compartilhamento de custos*”. Com o intuito de comprovar o alegado, colacionou aos autos o **contrato de compartilhamento de custos** e as **notas de débito** emitidas pelas signatárias (e-fls. 12.398/12.439).

4. No mais, apresentou quadro indicativo das notas de débito totalizando R\$ 12.232.480,40. Alguns valores teriam sido baixados ainda em 2012, por compensação, o que estaria demonstrado em relatório de controle anexado à e-fls. 12.441.

5. Por sua vez, o r. voto condutor da decisão de piso reconheceu indícios de **razoabilidade da argumentação**, conforme excerto abaixo transrito:

A documentação juntada com a Impugnação contém indícios de razoabilidade da argumentação. Entretanto, o **arremate probatório ocorreria com a apresentação dos relatórios de medição e dos registros de atividades compartilhadas previstos nos itens 4 e 6 do contrato de compartilhamento de custos e despesas** e a prova dos pagamentos após 31/12/2012 com a correspondente escrituração nas pessoas jurídicas signatárias do contrato. Sem tais elementos, a documentação apresentada se revela insuficiente como prova do passivo. (grifos nossos)

6. Em seu Recurso Voluntário a contribuinte reitera os argumentos trazidos em sede de Impugnação e colaciona o Livro Razão da conta contábil objeto de lançamento (e-fls. 12.672), o qual, em seu entendimento, “*demonstra com clareza toda movimentação financeira realizada entre o Grupo no período e indica precisamente o saldo de R\$ 11.095.673,46 em 31.12.2012*”.

7. De outra parte, o I. Conselheiro Relator, em linha com o posicionamento da r. DRJ, assim se manifestou acerca do conjunto probatório apresentado:

51. Como salientado acima, a discussão em debate refere-se à comprovação da exigibilidade do passivo; assim, não basta a apresentação de Notas de Débitos, tampouco a escrituração de tais valores no Livro Razão. Na espécie a sustentabilidade desses documentos são os relatórios de medição dos valores a serem resarcidos e o registro das atividades compartilhadas, acompanhados dos documentos comprobatórios, os quais não foram apresentados durante a fiscalização, na impugnação, tampouco neste recurso voluntário. No caso, a recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar com documentação hábil o custo total e sua alocação individual para cada uma das empresas participantes.

8. Data máxima vênia, tal entendimento não merece prevalecer. Explico.

9. Em que pese a ora Recorrente não tenha trazido aos autos os mencionados relatórios de medição e eventuais registros detalhados das atividades, profissionais e infraestrutura compartilhados, ao ver dessa relatoria, as notas de débito mostram-se suficientes para fins de demonstrar a adequação de tais dispêndios às condições para sua dedução na apuração do lucro real.

10. Partindo do próprio contrato de compartilhamento de custos, é possível evidenciar o “peso” probatório das notas de débito. Confira-se (e-fls. 12.402/12.403):

#### 4. REEMBOLSO DE CUSTOS E DESPESAS

4.1. Os valores a serem reembolsados deverão ser calculados exclusivamente com base nos custos e despesas efetivamente incorridos pela utilização/compartilhamento da

Estrutura Operacional, observado o regime de competência, sem a adição de qualquer margem de lucro.

4.2. O reembolso de despesas observará os critérios a seguir:

4.2.1. A empresa que arcar com os custos inicialmente, deverá enviar relatório de medição às demais EMPRESAS informando os valores a serem resarcidos e reembolsados por estas, referentes aos custos e despesas incorridos no compartilhamento da Estrutura Operacional.

4.2.2. Os relatórios de medição deverão ser analisados pelas EMPRESAS, e uma eventual discordância manifestada em até 15 (quinze) dias da data de seu recebimento. Passado este prazo será considerado de comum concordância.

4.2.3 Após o prazo estabelecido no item 4.2.2 supra, serão emitidas as correspondentes Notas de Débitos referentes aos resarcimentos e reembolsos apurados nos relatórios de medição. As partes desde já concordam que as mencionadas Notas de Débitos serão emitidas com prazo de pagamento de até 180 (cento e oitenta) dias contados a partir de sua emissão. Concordam, ainda, as partes que o mencionado prazo de pagamento acima definido poderá ser devidamente alterado mediante prévia concordância por escrito.

[...]

4.2.5 Os reembolsos a serem feitos da empresa devedora à empresa credora, em face do compartilhamento da Estrutura Operacional, serão feitos com base exclusivamente em Nota de Débito a ser emitida com base nos critérios aqui estipulados.

[...]

## 6. REGISTROS

6.1. As EMPRESAS comprometem-se a manter, relatórios descrevendo as atividades compartilhadas da Estrutura Operacional, bem como os profissionais e a infraestrutura a ela alocados. Os relatórios deverão ser razoavelmente detalhados para permitir a identificação das atividades desenvolvidas, a alocação de profissionais e a infraestrutura compartilhada.

6.2. As EMPRESAS deverão manter registros apropriados e detalhados, bem como planilha de controle mensal, nos quais serão lançados todos os custos e despesas referentes a este Contrato. Tais registros deverão ser razoavelmente claros e organizados de forma a permitir às demais partes aferir a observância dos termos deste Contrato.

6.3. A qualquer tempo, mediante prévia notificação de qualquer das EMPRESAS, os registros mencionados nos Itens 6.1 e 6.2 acima serão colocados à disposição das demais EMPRESAS, bem como de seus respectivos contadores e/ou auditores para análise. As EMPRESAS concordam em colaborar e envidar seus melhores esforços na solução de quaisquer dúvidas que vierem a requerer esclarecimentos. (grifos nossos)

11. Vejam que, conforme item 4.2.5, os reembolsos são feitos exclusivamente em nota de débito a ser emitida com base nos critérios estipulados no contrato de rateio de despesas. O relatório de medição e eventuais registros complementares figuram como mecanismos de controle interno para, em caso de potencial inconsistência de valores, estar resguarda às empresas do grupo prerrogativa no sentido de solicitar, mediante prévia notificação de qualquer das empresas, esclarecimentos quanto aos valores lançados a título de custos e despesas referentes ao contrato. Logo, se não há inconsistência, a nota de débito é a prova central do compartilhamento.

12. Nesse aspecto, a título ilustrativo, vale reproduzir as seguintes notas de débito (e-fls. 12409 e 12.411):

<b>PREST</b> PERFURAÇÕES LTDA					
End.: Br 304 S/N KM 31,7 Bairro: DISTRITO INDUSTRIAL CEP: 59.615-682	CNPJ.: 05.636.901/0001-31 Insc. Estadual: 200966731 200.966.731 Insc. Municipal: Mossoró - RN				
<b>NOTA DE DÉBITO</b>		nº 05/2011			
Destinatário/Razão Social: San Antonio Internacional do Brasil Serviços de Petróleo Ltda	CNPJ/CPF: 15.676.893/0003-29 Data de emissão: 31/05/2012				
Endereço: End.: Av. Prefeito Aristeu Ferreira da Silva, nº 2185	Bairro: Novo Cavaleiros - Cidade: Macaé - RJ				
CEP: 27.930-070	Município: Macaé	Tel/fax:	UF: RJ		
<b>Descrição</b>		<b>Valor</b>			
Reembolso de despesas no compartilhamento da estrutura operacional		390.492,82			
Folha de pagamento R\$ 330.614,00					
Materiais para a Sondagem R\$ 881,12					
Outros seguros R\$ 28,77					
Despesas de terceiros R\$ 58.968,93					
<b>TOTAL</b> R\$ 390.492,82					
Dados para depósito: Banco Bradesco Ag: 2374-4 Cc: 20484 - 6					
Valor por extenso: Trezentos e noventa mil, quatrocentos e noventa e dois reais e oitenta e dois centavos	Total	390.492,82			
Informações Complementares:					
Recebemos de San Antonio Intern.do Brasil a nota de Débito indicada ao lado	Nota de Débito				
Data do recebimento:	Identificação e assinatura do Recebedor:				
	nº 05/2011				

<b>SOTEP</b> Sociedade Técnica de Perfuração S/A					
End.: Rua José Vисco, S/N Bairro: Pioneiros CEP.: 48110-000	Catu	BA	CNPJ.: 15.129.646/0001-40 Insc. Estadual: 70.858.72 Insc. Municipal:		
<b>NOTA DE DÉBITO</b>		nº 07/2012			
Destinatário/Razão Social: San Antonio Internacional do Brasil Serviços de Petróleo Ltda	CNPJ/CPF: 15.676.893/0003-29 Data de emissão: 29/02/2012				
Endereço: End.: Av. Prefeito Aristeu Ferreira da Silva, nº 2185	Bairro: Novo Cavaleiros - Cidade: Macaé - RJ				
CEP: 27.930-070	Município: Macaé	Tel/fax:	UF: RJ		
<b>Descrição</b>		<b>Valor</b>			
Reembolso de despesas no compartilhamento da estrutura operacional		593.960,21			
Folha de pagamento R\$ 319.805,98					
Manutenção de imobilizado R\$ 46.162,22					
Aluguel de equipamentos R\$ 43.706,52					
Transporte de funcionários R\$ 1.895,52					
Serviços de limpeza e segurança R\$ 133.732,55					
Tributos R\$ 48.657,42					
<b>TOTAL</b> R\$ 593.960,21					
Dados para depósito: Banco Bradesco Ag: 2374-4 Cc: 109975 - 2					
Valor por extenso: Quinhentos e noventa e três mil, novecentos e sessenta reais e vinte e um centavos.	Total	593.960,21			
Informações Complementares:					
Recebemos de San Antonio Intern.do Brasil a nota de Débito indicada ao lado	Nota de Débito				
Data do recebimento:	Identificação e assinatura do Recebedor:				
	nº 07/2012				

13. Note-se que, consta das notas de débito não só a informação quanto ao “reembolso de despesas no compartilhamento da estrutura operacional”, mas efetivo detalhamento com a imputação de valores proporcionais a cada despesa, e.g. folha de pagamento, materiais para sondagem, serviços de limpeza e segurança, transporte de funcionários, dentre outros.

14. Ademais, o livro razão demonstra a contabilização desses valores, o quadro indicativo das notas de débito e o respectivo relatório de controle de valores baixados por compensação, acabam por reforçar e legitimar os argumentos trazidos pela ora Recorrente.

15. Como é cediço, o contrato de rateio de despesas é atípico, mas sua utilização é plenamente admitida na jurisprudência desse E. CARF, desde que estejam claras as regras de compartilhamento das despesas e seja possível verificar em termos fático-probatórios os valores suportados pela contribuinte. Vejamos as seguintes decisões:

IRPJ – CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS – RATEIO DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS – As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrado que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio e a efetividade dos dispêndios. (Ac. 1º CC nº 101-92.565, DOU 28/04/99).

CUSTOS/DESPESAS. RATEIO. REQUISITOS. DETUBILIDADE A possibilidade de deduzir despesas, quando adotado o critério de rateá-las entre diversas empresas a partir da centralização dos pagamentos em apenas uma delas exige, dentre outros requisitos, que comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos, sejam necessárias, usuais e normais às atividades das pessoas jurídicas participantes do

pool, a fixação de rateio mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados e devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes e que a centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Insatisfeitas essas imposições, parcial ou integralmente, a glosa das despesas é medida que se impõe. (Acórdão 1402-002.965. Sessão de 24/01/2017).

16. Em concreto, para essa Conselheira, a ora Recorrente preencheu de forma eficiente os pressupostos supra delineados.

17. Adicionalmente, mostra-se relevante assinalar que, de acordo com o artigo 923 e 924 do RIR (Decreto nº 3.000/99), a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte e, portanto, cabe a autoridade fiscal comprovar a inveracidade dos fatos registrados, o que não ocorreu *in casu*. Confira-se o teor dos dispositivos:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.

18. E, mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, **em que as provas poderão ser recusadas**<sup>7</sup>, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal. Ao ver dessa julgadora, **não há elementos motivacionais nos autos suficientes para “desabonar” o valor probatório das notas de débito apresentadas em confronto com os demais elementos de prova.**

19. Por fim, não há quaisquer dúvidas de que de que tais dispêndios são lícitos, necessários, usuais ou normais ao exercício desta atividade empresarial. Comprovadamente tais despesas se realizaram em benefício da atividade empresarial, o que por si só se coaduna com os preceitos do artigo 299, do RIR<sup>8</sup>.

20. Do exposto, merece ser exonerada essa parcela do lançamento tributário.

21. Registre-se que, todas as demais questões foram resolvidas conforme o voto do ilustre relator.

---

<sup>7</sup> Constam do rol as provas "ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias", incidências que fogem a realidade do presente caso.

<sup>8</sup> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

## Conclusão

22. Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO e dou-lhe PARCIAL PROVIMENTO para exonerar a parte dos lançamentos tributários relativa ao rateio de custos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

## Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

O ilustre relator trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. O colegiado chegou ao consenso em torno das propostas trazidas no voto inicial no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de manter parcialmente as exigências relativas a grande parte dos passivos fictícios e às glosas de custos/despesas. Contudo, o colegiado não chegou a um entendimento majoritário em relação ao lançamento de passivo fictício que teria origem no contrato de rateio de despesas entre as várias empresas ligadas.

O feito foi solucionado pela regra de desempate prevista no artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, no sentido de exonerar essa parte das exigências. Diante desse fato, solicitei a oportunidade de registrar o meu voto no presente acórdão, acompanhando a proposta do relator, no sentido de manter essa exigência. Faço isso apenas para enfatizar os aspectos que acredito serem mais relevantes e que surgiram no transcorrer do rico debate do tema, ocorrido no presente julgamento.

Conforme foi muito bem relatado, o contribuinte contabilizou em conta de passivo obrigações associadas a um contrato de compartilhamento de custos (*cost sharing*). Esses lançamentos contábeis estariam suportados por notas de débitos emitidas pelo contribuinte em favor das empresas ligadas SOTEP e PREST. A fiscalização concluiu que essas notas de débito não seriam suficientes para comprovar as correspondentes obrigações, entendendo que seria necessário provar a operação que deu origem aos débitos, ou seja, o efetivo compartilhamento de custos e as suas medidas.

A Administração Tributária pode examinar os documentos que embasam a contabilidade do contribuinte e também pode realizar diligências para verificar a veracidade de tais documentos, nos termos do artigo 911 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99, então vigente), *verbiis*:

Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Os documentos apresentados pelo contribuinte são as referidas notas de débito e o correspondente contrato de compartilhamento de custos. Entendo que o contrato de compartilhamento de custos fundamenta, de forma abstrata, eventual obrigação do contribuinte perante os demais contratados. Digo de forma abstrata pela própria natureza do contrato de compartilhamento de custos, em que cada parte pode assumir, de forma isolada, despesas que são do coletivo, embora temporariamente, até que todas as despesas sejam consolidadas e rateadas, conforme as regras pactuadas. Essa realidade está estampada no contrato em tela, conforme os seguintes dispositivos (fls. 12.402):

#### 4. REEMBOLSO DE CUSTOS F. DESPESAS

4.1. Os valores a serem reembolsados deverão ser calculados exclusivamente com base nos custos e despesas efetivamente incorridos pela utilização/compartilhamento da Estrutura Operacional, observado o regime de competência, sem a adição de qualquer margem de lucro.

4.2. O reembolso de despesas observará os critérios a seguir:

4.2.1. A empresa que arcar com os custos inicialmente, deverá enviar relatório de medição às demais EMPRESAS informando os valores a serem resarcidos e reembolsados por estas, referentes aos custos e despesas incorridos no compartilhamento da Estrutura Operacional.

4.2.2. Os relatórios de medição deverão ser analisados pelas EMPRESAS, e uma eventual discordância manifestada em até 15 (quinze) dias da data de seu recebimento. Passado este prazo será considerado de comum concordância.

4.2.3 Após o prazo estabelecido no item 4.2.2 supra, serão emitidas as correspondentes Notas de Débitos referentes aos resarcimentos e reembolsos apurados nos relatórios de medição. As partes desde já concordam que as mencionadas Notas de Débitos serão emitidas com prazo de pagamento de até 180 (cento e oitenta) dias contados a partir de sua emissão. Concordam, ainda, as partes que o mencionado prazo de pagamento acima definido poderá ser devidamente alterado mediante prévia concordância por escrito.

Portanto, nos termos do contrato apresentado pelo recorrente, a efetiva obrigação de cada contratante depende do valor apurado a partir dos necessários relatórios de medição. Em outras palavras, embora a obrigação possa existir, o valor dessa obrigação somente pode ser verificado após a conciliação dos relatórios de medição.

A empresa autuada recusou-se a apresentar os referidos relatórios de medição.

Dante desse quadro evasivo de provas, qualquer valor contabilizado pelo contribuinte poderia ser aceito, inclusive o valor total das despesas, o que transformaria o contrato em um instrumento para dar a falsa aparência da realização de um rateio inexistente. Em extremo, aceitar a ausência dos relatórios de medição permitiria ao contribuinte contabilizar obrigações até mesmo superiores ao total das despesas realizadas pelo coletivo, uma vez que não há qualquer possibilidade de validação desses valores e, consequentemente, seria impossível negá-los.

Com isso, as notas de débito associadas aos lançamentos contábeis em tela perdem o seu valor probante.

Assim, entendo que a empresa autuada não comprovou a efetiva existência das obrigações contabilizadas no seu passivo, o que dá ensejo à presunção legal de omissão de receitas, nos moldes do que foi laborado ao final da auditoria fiscal, devendo ser aqui mantida a respectiva exigência tributária.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)  
Neudson Cavalcante Albuquerque

## Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

A matéria controvertida em sessão de julgamento, da qual resultou o parcial provimento do Recurso Voluntário, refere-se à desconsideração pela administração tributária dos contratos de rateio de custos (*cost sharing*) apresentados pelo contribuinte, os quais integram os itens 24 a 62 do Termo de Verificação Fiscal, sob o color de que o autuado não teria comprovado adequadamente elementos de prova suficientes à demonstração da despesa para fins de dedução de apuração do lucro real.

As motivos apresentados para desconsiderar dos elementos de prova trazidos aos autos processuais, *data venia* as razões de decidir do insigne Conselheiro Relator, parecem insuficientes à caracterização do passivo fictício indicado na autuação, porquanto os contratos de *cost sharing* estão devidamente comprovados e não há indícios que permitam pressupor artificialidade e inadequação às atividades empresariais desenvolvidas pela companhia.

As próprias razões de decidir apontadas no julgamento *a quo* revelam que o contexto probatório apresentado pela autuada enseja admitir que “A documentação juntada com a Impugnação contém indícios de razoabilidade da argumentação. Entretanto, o arremate probatório ocorreria com a apresentação dos relatórios de medição e dos registros de atividades compartilhadas previstos nos itens 4 e 6 do contrato de compartilhamento de custos e despesas e a prova dos pagamentos após 31/12/2012 com a correspondente escrituração nas pessoas jurídicas signatárias do contrato. Sem tais elementos, a documentação apresentada se revela insuficiente como prova do passivo”.

Observa-se que a fartíssima prova dos autos, com apresentação de contratos, notas de débitos, comprovação de importação de equipamentos para utilização em obras, além do próprio livro razão, são elementos mais do que suficientes para demonstrar que os custos apresentados pelo contribuinte não contêm artificialidade e autorizam sua dedução na apuração do lucro real.

A prova documental produzida na instrução processual é vastíssima e

comprovadamente idônea, permitindo-se concluir que os “indícios de razoabilidade” são, em verdade, elementos probantes úteis à demonstração da insurgência manejada pela recorrente, de forma que não parece atender ao critério da proporcionalidade a decisão que, em processo administrativo tributário, onde a busca da verdade material é um pressuposto à realização da Justiça Fiscal e da atribuição dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, desconsidera os sinais de regularidade das operações e atribui pretensa artificialidade dos instrumentos de prova, quando, em verdade, os mesmos são suficientes e úteis ao deslinde da controvérsia, tendo sido objeto de diligências complementares que afastaram as eventuais dúvidas e trouxeram certezas inquestionáveis.

A inadequação das conclusões do julgamento *a quo*, com as vêniás devidas, exsurge da própria fundamentação que, ao passo de reconhecer as provas, não as admite por razões que ferem a busca da verdade material, a saber:

“Na Impugnação, apresentou a documentação constante das fls. 10.921/11.120, contendo declarações de importação e contratos para locação de equipamentos e de prestação de serviços à Petrobras. Tal acervo sugere o aluguel e a entrada no País de equipamentos vindos do exterior.

Contudo, a documentação não veio aos autos devidamente ordenada, acompanhada de demonstrativos identificando e vinculando inequivocamente os equipamentos aos supostos serviços prestados, a efetiva utilização dos equipamentos na prestação dos serviços contratados, os valores em moeda nacional pagos a cada uma das locadoras e deduzidos na apuração do lucro real, os valores pagos em períodos posteriores que constituíram passivo em 2012 (com comprovação do pagamento posterior), etc., além da comprovação da capacidade operacional da locadora no exterior. Além disso, há necessidade de indicação dos lançamentos contábeis correspondentes.

Como afirmado acima, cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil relativo a custos. O que se observa nos autos é a tentativa da Impugnante de transferir ao julgador o ônus da produção da prova detalhada dos seus registros contábeis redutores da base de cálculo tributável, deixando de estabelecer a vinculação das suas alegações à documentação juntada aos autos e aos lançamentos contábeis correspondentes”.

Registre-se, ainda, que a matéria em apreço foi controvertida pelo contribuinte desde o primeiro instante, tendo o mesmo se desincumbido do ônus de demonstrar a efetiva ocorrência da despesa e a essencialidade da mesma no que concerne às suas atividades empresariais.

Os contratos de compartilhamento de custo representam modalidade de negócio em que duas ou mais pessoas jurídicas partilham custos comuns para otimizar resultados, de forma que cada uma pode deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas proporcionalmente incorridas no período do negócio. No dizer de Hiromi Higuchi, “As despesas

operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transação, operações ou atividades da empresa” (HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática*, 40<sup>a</sup> ed. São Paulo: IR Publicações, 2015, p. 279).

Tem-se que a administração tributária não controverte a essencialidade da despesa para afastar sua dedutibilidade da apuração do IRPJ e CSLL, razão pela qual o ônus probante, oponível em face do Fisco para demonstrar as razões que justificariam o lançamento, não se mostrou devidamente realizado.

Também não se atentou aos efetivos requisitos para a desconsideração dos contratos de *cost sharing*, que estão bem parametrizados na Solução de Divergência nº 23/2013, em que a administração tributária chegou às seguintes conclusões:

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.**

Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada

pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

**Dispositivos Legais:** arts. 251 e 299, Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (*grifou-se*)

Todos os elementos acima apontados estão demonstrados nos autos processuais, a saber: (a) são despesas necessárias, (b) o cálculo é proporcional ao rateio efetivamente realizado, parametrizado de forma objetiva, (c) há sólidas contratações por instrumentos hábeis, (d) os gastos referem-se a custos efetivos, proporcionais ao valor global da contratação, (e) não há elementos que sugiram que as empresas envolvidas tenham apropriado despesa não incorrida, e (f) há contabilização e escrituração adequada dos custos realizados.

A simples ausência de relatórios de despesas decorrentes de contratos de *cost sharing* não descaracteriza o custo incorrido para fins de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, salvo se existirem outros elementos que comprovem eventual artificialidade do ônus, sendo inadequado desconsiderar operações lícitas e os custos a elas referíveis sempre que não houver necessidade, adequação e proporcionalidade estrita que autorizem o intérprete a admitir a realidade fática que subjaz à busca da verdade material.

Neste sentido, é importante trazer à colação a análise dos requisitos da proporcionalidade, assim demonstrada no estudo deste julgador sobre “*A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário*”, a seguir transcrito:

“Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

Outrossim, além de adequado, o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade. Note-se que caberá ao intérprete analisar a

existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico” (ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário*. In: *Novos Tempos do Direito Tributário*, Coord.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Pryscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 75).

Para além da proporcionalidade que a medida reclama, o princípio da verdade material parametriza o processo administrativo tributário e exige da administração tributária e dos órgãos de julgamento analisarem todos os caminhos possíveis à demonstração da realidade fática que ensejou o lançamento. Neste sentido, por quanto representarem meu entendimento sobre o assunto, reitera-se as razões de decidir manejadas no Acórdão 1201-004.789 da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária | 2<sup>a</sup> Câmara | 1<sup>a</sup> Seção de julgamento em que fui Relator, a seguir transcrita:

“A busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedural a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, por quanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, “*consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embaracem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas*” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

(...)

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323)” (Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, sessão de 14 de abril de 2021).

## Conclusões

Pelas razões expostas, divirjo do voto do ilustre Conselheiro Relator no tocante à matéria em apreço, para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário e exonerar a parte dos lançamentos tributários relativa ao rateio de custo (*cost sharing*), acompanhando a divergência manifestada no voto vencedor, e, no tocante aos demais itens, nego-lhes provimento, acompanhando o voto do Conselheiro Relator em relação aos mesmos.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)  
**Fredy José Gomes de Albuquerque**