



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 18471.001088/2007-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1302-000.439 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 11 de agosto de 2016  
**Assunto** Omissão de Receitas e Glosa de despesas  
**Recorrente** TAP MANUTENÇÃO E ENGENHARIA BRASIL S/A (SUCESSORA DE VEM VARIG ENG E MANUTENÇÃO )  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Marcelo Calheiros Soriano, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

VEM VARIG ENG E MANUTENÇÃO SA, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-21.666, de 31 de Outubro de 2008, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro/RJO-I, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

A recorrente foi cientificada do auto de infração relativo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, no valor de R\$ 36.752.313,62 (fls. 284/291), a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no valor de R\$ 1.349.907,53 (fls. 292/295), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, no valor de R\$ 2.454.377,33 (fls. 296/299) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL no valor de R\$ 13.230.832,89 (fls. 300/305), todos acrescidos de multa de 75% e juros de mora calculados até 31/08/2007.

Além destes valores foram lançadas multas isoladas pela constatação de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, gerando falta de pagamento da IRPJ e CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. A multa isolada relativa ao IRPJ perfaz o valor de R\$ 1.438.813,64 (fls. 284, 288 e 291; quanta a CSLL o valor da multa isolada perfaz o valor de R\$ 533.779,35 (fls. 306/308).

O total do valor do crédito tributário constituído é de R\$ 135.294.215,30, conforme demonstrativo de fl. 02.

As principais infrações apuradas estão descritas de forma sintética no acórdão recorrido, *in verbis*:

01) PASSIVO FICTÍCIO - NO VALOR TOTAL DE R\$ 81.812.377,95, conforme Termo de Início de Fiscalização, de 13/07/2006 (fls. 59/60) e Termo de Reintimação Fiscal, de 31/08/2006, (fl 63) o contribuinte foi intimado (item 13) a apresentar documentação hábil e idônea referentes aos valores declarados na DIPJ, ano-calendário 2002, ficha 39A -Passivo Balanço Patrimonial, linha 16/Créditos de Pessoas Ligadas, no valor de R\$ 110,658,605,98 (fl.54); e a comprovar a efetividade da entrega do numerário e a origem dos recursos supridos, antes mencionados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, sob pena de presunção legal de omissão de receita;

- o contribuinte não apresentou a documentação hábil e idônea referente aos valores declarados na DIPJ, ano-calendário 2002, ficha .39A - Passivo - Balanço Patrimonial, linha 16/Créditos de Pessoas Ligadas, no valor de R\$ 110.658.605,98.

- com base no balanço patrimonial o Fisco verificou que o valor em exame era composto pelas seguintes contas:

2185200000 - Fornecedores Empresa do Grupo - R\$ 22.221.550,32;

2185400001 - Pagamento Efetuado pela VARIG - R\$ 2.675,593,85;

2185400002 - Valores em Transição VARIG - R\$ 81.812.577,95;

2185400004 - Repasse de Valores VARIG/VEM - R\$ 3.948,883,86.

- após a entrega do razão contábil, com as identificações das contrapartidas, mas sem a entrega de nenhum documento comprobatório, apesar de regularmente intimado, a Fiscalização elaborou demonstrativo contendo registros contábeis credores da conta N. 2185400002 - VALORES EM TRANSIÇÃO - VARIG S/A, por amostragem, e através do Termo de verificação e Intimação Fiscal, de 15/05/2007 (fls. 140/142), intimou o contribuinte, entre outros itens a apresentar documentação hábil e idônea dos registros contábeis, com valor total de R\$ 54.684.827,86;

- em carta resposta de 30/05/2007 (fls. 153/157) o contribuinte forneceu copia de relatórios, no montante do valor solicitado;

- após análise dos relatórios, o Fisco verificou que se tratava de planilhas de lançamentos - Sistema SAP R/3, sem nenhum documento comprobatório, folhas (244/268), mas sem nenhum documento comprobatório;

- em virtude da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, o Fisco entendeu caracterizada a presunção de omissão de receita, efetuando o lançamento com base no valor de R\$ 81.812577,95 (saldo total da conta nº 2185400002 -VALORES EM TRANSIÇÃO - VARIG S/A), conforme determina o art.281, do RIR/99;

#### 02- GLOSA DE CUSTOS NO VALOR TOTAL DE RS 33.103.123,86.

- através do Termo de Verificação e Intimação Fiscal, de 15/05/2007, letra d (fls.140/142), o Fisco constatou a existência de diversos registros contábeis efetuados a débito das contas do grupo n.s .3100000000 - CUSTOS A APROPRIAR, e a Credito da conta nº 21852000001 - Pagamento Efetuado pela Varig, no valor total de R\$ 31103123,86, conforme demonstrativos de fls. 144/150, sendo o contribuinte intimado a comprovar e apresentar documentação hábil e idônea relativa a tais valores;

- no item 7 da mesma intimação o contribuinte foi intimado a esclarecer e justificar a forma de apropriação ao resultado do exercício das contas registradas no grupo n,3100000000 - Custos a Apropriar;

- no item 09 também foi intimado a esclarecer e justificar se o valor verificado em tela foi deduzido do lucro liquido, na apuração do resultado do exercício, sendo a resposta afirmativa;

- em correspondência de 30/05/2007 (fls. 153/157) o contribuinte forneceu em meio magnético toda a movimentação ocorrida no ano fiscal de 2002 das contas pertencentes ao grupo 3100000000;

- o Fisco verificou que no arquivo magnético fornecido não existiam as identificações das contrapartidas dos registros contábeis, imprimiu parte do relatório constante no arquivo magnético (fls. 158/168) e fez uma ressalva na própria carta resposta (fl. 157) quanto à falta de identificação das contrapartidas;

- o contribuinte não apresentou documentação hábil que desse suporte ao lançamento.

- diante do exposto o Fisco glosou os custos e/ou despesas apropriadas pela total falta de comprovação;

#### 03 - GLOSA DE CUSTOS - NO VALOR TOTAL DE R\$ 23.520.738,42.

- em procedimento análogo o Fisco glosou o valor lançado a débito das contas do grupo 3100000000 - Custos a Apropriar e a crédito da conta n.º 21852000004 Repasse

de Valores - Varig, no valor total de R\$ 23.520,738,42, par absoluta falta de comprovação (vide Termo de Verificação e Intimação Fiscal, fls.140/142, letra e, itens 5 e 10 e ainda resposta do contribuinte, fls.153/157);

4 - GLOSA DE CUSTOS - NO VALOR TOTAL DE R\$ 8.572.814,26.

- em procedimento análogo o Fisco glosou os custos e/ou despesas apropriadas referentes a depreciação, pela total falta de comprovação, no valor de R\$ 8.571814,26 (vide intimação fls. 108, item 7, intimação fls. 140/142 — itens c, 08 e 11 e resposta do contribuinte, fls. 153/157)

5 - MULTAS ISOLADAS - foram lançadas multas isoladas em virtude da constatação de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento da IRPJ e CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, 6 - LANÇAMENTOS REFLEXOS - em decorrência da apuração de omissão de receitas no valor de R\$ 81.812.577,95, foram lançados por decorrência, as contribuições sociais correspondentes (CSLL, PIS e COFINS);

- sobre os custos/despesas glosados no IRPJ incidiu ainda a CSLL.

Irresignada, impugnou tempestivamente o lançamento, instaurando a fase litigiosa do presente processo administrativo fiscal. Suas alegações foram sintetizadas no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

“**ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES** - até outubro de 2001 a VEM era desprovida de personalidade jurídica, consistindo em uma simples unidade de negócios da VARIG destinada à realização dos serviços de engenharia e manutenção aeronáutica para as empresas do Grupo (VARIG, VARIGLOG, NORDESTE, RIO-SUL e PLUMA);

- em 22 de outubro de 2001 a VEM foi formalmente constituída como empresa autônoma com 99% de suas ações detidas pela VARIG;

- em 28 de dezembro de 2001 a VARIG integralizou o capital social da VEM mediante a transferência de seus ativos relacionados à atividade de prestação de serviços de manutenção de aeronaves (estoques, bens e equipamentos);

- a VEM iniciou suas atividades em janeiro de 2002;

- no ano calendário de 2002 a VEM encontrava-se em fase inicial de operação, pelo que compartilhava esforços e diversas atividades com a sua controladora, conforme estabelecia o Protocolo de Entendimentos celebrado em 31 de dezembro de 2001 no que respeita ao rateio de custos e despesas compartilhadas (doc. 4, fls. 453/465);

- nesta fase inicial diversas obrigações e contratos relativos às atividades de manutenção aeronáutica permaneciam, em nome da VARIG, razão pela qual essa empresa teve que realizar diversos pagamentos junto a fornecedores e, posteriormente, emitir contra a VEM uma "fatura" de reembolso de tais valores, - também nessa fase inicial de operação, e por uma questão de prática operacional, a contabilidade da VEM era realizada de forma compartilhada nos próprios sistemas de contabilização da VARIG, sendo que essa empresa era responsável por manter, em seu poder, grande parte dos documentos fiscais que amparavam os lançamentos contábeis;

- como é notório, a VARIG vinha desde 2000 enfrentando uma gravíssima crise financeira que resultou na apresentação, em 17 de junho de 2005, de pedido de

recuperação judicial perante o Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro, no qual, inclusive, alienou, em novembro de 2005, para a empresa TAP, a sua participação societária na VEM;

- em virtude desses diversos fatores - (i) existência de relação de controle entre a IMPUGNANTE e a VARIG; (ii) compartilhamento da atividade contábil entre as empresas; (iii) existência de contratos relativos às atividades da IMPUGNANTE que ainda estavam em nome da VARIG; e (iv) existência de um acordo de rateio de despesas -, os contratos, as notas fiscais e os recibos relativos aos custos e despesas pagos pela VARIG em nome da VEM e relativos aos custos e despesas compartilhados entre estas empresas, encontravam-se com a VARIG no âmbito do seu processo de recuperação judicial, o que impediu a VEM de apresentá-los quando solicitados, conforme inúmeras vezes foi informado à fiscalização;

- existiu portanto um motivo legítimo para que a VEM não conseguisse apresentar, no curso da ação fiscal, alguns dos documentos solicitados, notadamente os contratos, notas fiscais e recibos que amparavam os lançamentos contábeis;

- a não apresentação desses documentos, no entender da VEM, não é motivo suficiente para a presunção de omissão de receitas e para a glosa de custos e despesas, já que os esclarecimentos e documentos contábeis e fiscais da VEM constituem elementos comprobatórios da regular observância à legislação tributária no que respeita à tributação de rendimentos e à dedutibilidade de custos e despesas.

**DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO** - não obstante os diversos esclarecimentos prestados no curso da fiscalização quanto à dificuldade de apresentação de alguns dos documentos solicitados e a apresentação do Livro Razão - que demonstrava o registro de todas as solicitações para a apresentação de documentos que, sabidamente, não se encontravam em poder da VEM, fundamentou sua atuação justamente na falta de apresentação destes documentos;

- a partir do momento em que a VEM cumpriu com seu dever de colaboração, fornecendo todos os documentos e informações que detinha; que demonstrou a regularidade dos registros contábeis dos valores autuados, os quais fazem prova em seu favor; e que informou a localização dos contratos e notas fiscais, deveria a fiscalização, em obediência ao princípio inquisitório e da verdade material, aprofundar a sua investigação, solicitando ao juízo da recuperação judicial, ou mesmo ao administrador judicial nomeado, a apresentação dos documentos que entendia necessários à formulação de seu convencimento;

- as reiteradas intimações à VEM para a apresentação de documentos que motivadamente não se encontravam em seu poder, nada mais representam do que um constrangimento ilegítimo e uma postura acomodada e passiva na busca da verdade material;

- se o Fisco entendia que os contratos e as notas fiscais relativos aos lançamentos autuados eram indispensáveis à comprovação da inoccorrência de omissão de receitas e da dedutibilidade dos custos e despesas, deveria ter solicitado ao juízo da recuperação judicial que fossem apresentados tais documentos, e não continuar formalizando sucessivas intimações à VEM para tal fim;

- a fiscalização cometeu erro intolerável na apuração das supostas infrações, eis que se afastou do dever de investigação que lhe é imposto pelos princípios inquisitório e da verdade material, corolários do princípio da legalidade da tributação, tendente à proteção da esfera privada dos arbítrios do poder;

- cita doutrina e jurisprudência;

- no presente caso não se está diante da inexistência de documentação probatória, mas sim do fato de tais documentos - cuja existência é indiscutível - estarem de posse de uma autoridade judicial, deste modo, não poderia a fiscalização ter presumido a omissão de receita e a indedutibilidade de custos e despesas regularmente registrados na escrita contábil da VEM, sem ao menos ter diligenciado no sentido de obter os documentos que entendia indispensáveis à formação de seu convencimento, - por tais razões requer a nulidade da autuação.

**DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO** - destaca que nos termos dos artigos 923 e 924 do RIR/99 a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados;

- no caso da presente autuação em momento algum a fiscalização desclassificou a escrita contábil da VEM, tendo havido reiteradas intimações para que a VEM apresentasse documentos que amparavam os lançamentos contábeis realizados, os quais, como atrás mencionado, estavam em poder de autoridade judicial, no caso, o juízo da recuperação judicial da VARIG;

- a Fiscalização não suscitou no curso da ação fiscal a imprestabilidade da escrita contábil da IMPUGNANTE, donde resulta que não poderia simplesmente ter recusado o valor probante dos documentos apresentados e, assim, presumido a ocorrência de omissão de receitas e a indedutibilidade dos custos e despesas;

-além da manifesta nulidade o auto de infração é manifestamente improcedente, já que os esclarecimentos e documentos detidos pela VEM constituem elementos hábeis a demonstrar a inexistência de passivo fictício - e, assim, afastar a presunção de omissão de receita -, e a demonstrar a dedutibilidade dos custos e despesas glosados;

**DA INOCORRÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS** -o Fisco alega que a VEM teria mantido em seu passivo exigível uma obrigação não comprovada de R\$ 81.812.577,95, o que geraria a presunção de omissão de receitas neste mesmo valor, nos termos do art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99;

- ao contrário do que afirma o auto de infração o referido valor não poderia ter sido considerado um passivo fictício da VEM, posto se referir a efetivos créditos detidos pela VARIG contra a VEM, os quais estavam devidamente registrados em uma conta do passivo - denominada "Créditos da VARIG a Capitalizar" - e foram efetivamente capitalizados em 24 de novembro de 2003;

- os referidos créditos eram de 03 (três) naturezas distintas: (i) diferença apurada entre o valor constante dos laudos de avaliação dos bens a integralizar ao capital da VEM (datados de 17 de dezembro de 2001), e o valor efetivo desses bens em 31.12.2001 (data da efetiva integralização) (doc. 5, fls. 466/531); (ii) ordens de serviços de manutenção aeronáutica que estavam abertas em nome da VARIG em 31.12.2001 e que foram repassadas à VEM, mas que não foram consideradas na primeira integralização de seu capital social (doc. 6, fls. 533/565); e (iii) insumos aeronáuticos que foram importados pela VARIG, no período de janeiro a maio de 2002, e que foram posteriormente repassados à VEM (doc. 7, fls. 567/2920);

- os referidos créditos, no valor total de R\$ 81.812.577,95, estavam devidamente registrados *como* "Créditos a Capitalizar" no balanço patrimonial da VEM levantado em 31 de dezembro de 2002 (doc. 8, fl. 2922), o qual foi devidamente auditado por

empresa independente de auditoria (Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes - doc. 9, fls. 2924/2941);

- a informação de que esse valor seria relativo a Créditos a Capitalizar foi, inclusive, transmitida à fiscalização por intermédio da manifestação apresentada pela VEM em 29 de setembro de 2006;

- em Reunião do Conselho de Administração da VEM ocorrida em 24 de novembro de 2003, foi deliberado o aumento de seu capital social mediante o aporte, pela VARIG, justamente do valor daqueles créditos de R\$ 81.812.577,95 (doc. 10, fl. 2942);

- a capitalização desses créditos constou também do balanço patrimonial encerrado em 31.12.2003, no qual se encontra zerado o saldo da referida conta "Créditos a Capitalizar" (doc. 11, fl. 2944);

- não há que se falar em passivo fictício, eis que existe prova da origem dos créditos detidos pela VARIG contra a VEM, bem como prova de que esses créditos, registrados em conta de capital a integralizar, foram efetivamente vertidos ao capital social da IMPUGNANTE em 24 de novembro de 2003;

- por ter sido demonstrada a inexistência de passivo fictício no valor de R\$ 81.812.577,95 não há como prevalecer as exigências fiscais lançadas com base na presunção de omissão de receita;

- resulta a improcedência não só do lançamento do imposto de renda sobre o referido valor, como também dos lançamentos reflexos de CSLL, de PIS e de COFINS.

**DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS NO VALOR DE R\$ 33.103.123,86** - o auto de infração alega que a VEM teria deduzido indevidamente custos/despesas no valor total de R\$ 33.103.123,86, por ausência de comprovação, os quais constavam da conta 21852000001 - "Pagamento efetuado pela VARIG" e foram repassados para a conta 31000000 - "Custos a Apropriar", - a fiscalização não poderia ter glosado tais custos e despesas, tendo em vista que estes foram incorridos para o desenvolvimento das atividades da VEM, pelo que poderiam ser abatidos da base tributável do IRPJ e da CSLL;

- referidos valores se referiam a custos e despesas da VEM que, nos termos do acordo de rateio de despesas constante do Protocolo de Entendimentos datado de 31 de dezembro de 2001, foram pagos inicialmente pela VARIG e, posteriormente, foram objeto de fatura de reembolso emitida pela VARIG contra a VEM;

- a grande maioria dessas despesas referia-se a pagamentos efetuados pela VARIG para oficinas externas que realizaram manutenção nos sobressalentes técnico transferidos à VEM por ocasião da integralização inicial de seu capital social (31.12.2001);

- conforme se verifica do razão contábil dessa conta (21852000001) que contém discriminadamente todos os lançamentos de janeiro a dezembro de 2002 e que foi devidamente apresentado à fiscalização, além das despesas com oficinas externas, esses valores se referiam a pagamento relacionados a serviços de informática, a serviços de apoio terrestre ("handling"), a materiais utilizados na prestação de serviços, a aluguéis e manutenção de "softwares", a aluguéis de imóveis e a despesas judiciais, ou seja, todos esses valores constituíam custos e despesas necessários e usuais à atividade da VEM;

- tais valores eram inicialmente registrados na conta 21852000001 - "Pagamento efetuado pela VARIG" já que se referiam a pagamentos de despesas da VEM feitos pela

VARIG - sendo posteriormente registrados na conta de custos a apropriar (3100000000);

- apesar da VEM não possuir individualizadamente cópia das notas fiscais emitidas pelos fornecedores contra a VARIG, já que tais documentos, como mencionado, encontram-se em poder dessa empresa, fato é que a VEM possui documento fiscal que ampara o "reembolso" à VARIG pelo pagamento inicial de seus custos e despesas, qual seja, a "Fatura de Vendas" nº 7700649801202, no valor de R\$ 105.739.415,26, emitida em 24 de janeiro de 2003. (doe. 12, fls. 2946/2947);

-a prova de que o valor de R\$ 33.103.123,86, apontado pelo agente fiscal como o valor total dos custos/despesas não comprovados, está contido na referida diferença apresentada entre o valor desta movimentação total e o valor da mencionada fatura de venda (R\$ 2.675.593,85), foi transportada ao final do exercício para a conta do passivo "Pagamento efetuado pela VARIG";

-conquanto não conste da referida fatura uma descrição pormenorizada de cada custo/despesa incorrido, tal documento (que prevê um repasse das despesas de janeiro a dezembro de 2002), aliado ao acordo de rateio de despesas celebrado entre a VARIG e a VEM e à descrição dos lançamentos constantes do razão contábil apresentado no curso da fiscalização, revela que o valor de R\$ 33.103.123,86 refere-se a custos e despesas da VEM, incorridos no ano de 2002 para o desenvolvimento de suas atividades, - caso o agente fiscal entendesse que os documentos e esclarecimentos apresentados pela VEM não eram suficientes para amparar a dedutibilidade das referidas despesas, deveria, conforme já mencionado, tê-los solicitado ao juízo da recuperação judicial da VARIG, uma vez que a VEM esclareceu que estava sem acesso a tais documentos;

- por tais razões requer o cancelamento da glosa.

**DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS NO VALOR DE R\$ 23.520.738,42** - alega o auto de infração que a VEM teria deduzido indevidamente custos/despesas no valor total de R\$ 23.520.738,42, já que não teria comprovado a dedutibilidade desses custos e despesas, que constavam da conta 21854000004 - "Repasse valores VARIG" e foram transferidos para a conta 31000000 - "Custos a Apropriar";

- tal glosa também não procede, na medida em que se referem a custos e despesas necessários e usuais à atividade da VEM;

- referidos valores consistiam na parcela imputável à VEM quanto aos custos e despesas incorridos pela VARIG no que concerne às atividades compartilhadas, nos termos do acordo de rateio de despesas celebrado entre as partes por meio do Protocolo de Entendimentos de 31 de dezembro de 2001;

- assim, os custos/despesas inicialmente assumidos em sua integralidade pela VARIG eram, num segundo momento, repassados à VEM pela VARIG, com base em critérios de rateio já estabelecidos, mediante a emissão de documento de reembolso;

- muito embora não estivesse de posse de parcela dos documentos que amparavam cada um dos lançamentos apontados pelo agente fiscal, fato é que a VEM apresentou à fiscalização o razão contábil da conta 21854000004, o qual continha a individualização de todos os lançamentos realizados nesta conta de janeiro a dezembro de 2002 e, assim, demonstrava a natureza de cada um desses custos/despesas;

- do rol de lançamentos apontados pelo fiscal como não comprovados três registros se referem a valores estornados que jamais poderiam integrar a glosa de custos/despesas;

- os lançamentos relativos aos documentos de nºs 2900000039 e 100140763, ambos no valor de R\$ 880.515,20, consistem, na verdade, em um lançamento registrado por equívoco na referida conta, e no respectivo lançamento de estorno;

- devidamente estornado, conforme se verifica da anexa planilha (doe. 13, fl. 2949);

-a VEM possui os documentos que amparam os lançamentos relativos aos documentos de nºs 2900000026, 2900000034 e 2900000040, nos respectivos valores de R\$ 1.232.034,99, R\$ 999.973,56 e R\$ 880.515,20 e, assim, amparam a dedutibilidade dos referidos custos e despesas;

- conforme se verifica das respectivas "faturas de venda" pelas quais a VEM "reembolsa" a VARIG da parcela que lhe cabe nas atividades compartilhadas (doe. 14, fls.2951/2978), todos os valores em questão referem-se a custos e despesas da VEM necessárias ao desempenho de suas atividades;

- caso o agente fiscal entendesse que os documentos e esclarecimentos apresentados pela VEM não eram suficientes para amparar a dedutibilidade das referidas despesas, deveria, conforme já mencionado, tê-los solicitado ao juízo da recuperação judicial da VARIG, uma vez que a VEM esclareceu que estava sem acesso a tais documentos;

- por tais razões requer o cancelamento da glosa.

**DA IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE DESPESAS DE DEPRECIÇÃO NO VALOR DE R\$ 8.572.814,26** - o auto de infração glosou ainda despesas de depreciação no valor de R\$ 8.572.814,26, as quais foram declaradas pela VEM na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002 com o título "Repasse VARIG", sob a alegação de falta de apresentação dos documentos que suportariam o direito de depreciação e a forma de seu cálculo;

- a fiscalização não poderia ter glosado os referidos valores, eis que estes se referiam a encargos de depreciação de instalações aeroportuárias utilizadas pela VEM, bem como de bens que lhe haviam sido fisicamente transferidos pela VARIG, mas que aguardavam deliberação para sua integralização no capital social da VEM;

- no que concerne às instalações aeroportuárias, o próprio Protocolo de Entendimentos previu que tais instalações seriam transferidas para a VEM mediante a cessão dos contratos de concessão de uso celebrados entre a Infraero e a VARIG (doe. 4, fls. 454/465);

- no que respeita aos equipamentos, após a constituição formal da VEM, esses bens já se encontravam na sua efetiva posse, estando, inclusive, alçados em suas operações;

- em virtude do fato de que, no ano calendário de 2002, os contratos celebrados com a Infraero ainda estavam em nome da VARIG, bem como do fato de que os equipamentos ainda não tinham sido formalmente transferidos para a VEM, as despesas de depreciação relativas às instalações aeroportuárias e aos mencionados equipamentos foram inicialmente registradas nos sistemas contábeis da VARIG e, na seqüência, repassadas para a VEM;

- tal procedimento que justifica que a VEM tenha lançado tal valor na subconta "Repasse VARIG" dentro da sua conta de encargos de depreciação;

- por se tratar de um repasse da VARIG, a depreciação utilizada pela VEM seguiu exatamente os mesmos critérios que vinham sendo utilizados pela VARIG - ao contrário do que afirma o auto de infração, são plenamente dedutíveis as despesas de depreciação contabilizadas pela VEM sobre áreas aeroportuárias que utilizava para o desenvolvimento de suas atividades (doe. 15, fl. 2980), bem como sobre os equipamentos alçados em sua operação, já que era a VEM que suportava o encargo econômico do desgaste destes bens, conforme autoriza o art. 305, §1º do RIR/99 (doe. 16, fls. 2982/3050);

-por tais razões requer o cancelamento integral da glosa e canceladas as exigências de IRPJ e CSLL formuladas sobre a glosa de despesas de depreciação.

**DA IMPROCEDÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS** - o auto de infração impôs multas exigidas isoladamente no percentual de 75%, sobre os valores supostamente devidos de IRPJ e CSLL nos meses de julho a setembro de 2003, com base no regime de estimativa;

- o fundamento legal exclusivo de tal exigência consistiu no art. 44, § 1º, inciso IV. da Lei nº 9.430/96;

- a referida multa isolada deve ser prontamente cancelada pela razão de que, à época da autuação, o dispositivo de lei que fundamentou a sua aplicação já havia sido expressamente revogado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007;

- tendo a Lei nº 11.488/2007 passado a vigor na data de sua publicação, isto é, em 15 de junho de 2007, na data da lavratura do auto de infração - 04 de setembro de 2007 - o dispositivo legal em causa já não se encontrava mais em vigor, citando jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

**DO PEDIDO FINAL** - requer que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração em matéria de IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS) e quanto às multas isoladas;

- protesta pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações para a perfeita elucidação dos fatos, bem como diligência probatória junto à VARIG e quaisquer outras provas necessárias ao mais amplo esclarecimento do presente processo administrativo."

A 7ª Turma da DRJ em Rio de Janeiro/RJO-I analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-21.666, de 31 de outubro de 2008 (fls. ), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE INOCORRÊNCIA - O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação de processo administrativo tributário, especialmente a observância do amplo direito de defesa do contribuinte e do contraditório, afastam a hipótese de Ocorrência de nulidade do lançamento.*

*PERÍCIA. O pedido de perícia desacompanhado da indicação dos quesitos e da qualificação do perito é considerado não formulado. Ademais, a perícia revela-se prescindível se as alegações do contribuinte são passíveis de demonstração nos autos e o simples*

*exame do processo pelo julgador é suficiente para formar convicção acerca da matéria, que não exige o pronunciamento de técnico especializado,*

*PASSIVO FICTÍCIO. ÔNUS DA PROVA, INTERESSADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL, Presume-se a ocorrência de omissão de receitas, quando a interessada não comprova, com documentação hábil e idônea, as obrigações existentes nas contas do passivo do Balanço Patrimonial.*

*ESCRITURAÇÃO, DOCUMENTOS HÁBEIS. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. A ausência nos autos de provas hábeis para comprovar a existência de despesas e custos impõe a manutenção das glosas efetuadas.*

*RATEIO DE CUSTOS. DEDUTIBILIDADE, A dedução de dispêndios a título de rateio de custos comuns entre empresas interligadas sujeita-se demonstração do critério de rateio utilizado e comprovação de que os valores corresponderam efetivamente à contrapartida de algo recebido, além de serem necessários As operações da pessoa jurídica*  
*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Anocalendario: 2002 PIS, COFINS, CSLL, Na ausência de argumentos diferenciados, aplica-se ao lançamento decorrente aquilo que restou decidido em relação ao IRPJ. Mantido o lançamento principal igual sorte assiste aos lançamentos reflexos.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Anocalendario: 2002 MULTA ISOLADA REDUÇÃO DE 75% PARA 50% Cabe a aplicação da regra do art, 106, inc. II, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei nova se aplica a ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.*

*Lançamento Procedente em Parte Ciente da decisão de primeira instância em 30/07/2009, conforme Aviso de Recebimento à fl. 3095/v, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 31/08/2009 conforme carimbo de recepção à folha 3098.*

Os principais argumentos da recorrente foram sintetizados na Resolução nº 1302-000.160, de 10/04/2012, desta turma julgadora, in verbis:

Em sua defesa, a empresa informa que, no ano de 2002, a VARIG transferiu para a VEM VARIG, em uma reestruturação societária, certos ativos e passivos inerentes à atividade da VEM VARIG. Por uma questão operacional, a VARIG continuou temporariamente agindo em nome próprio, mas por conta e ordem da VEM VARIG, para efetuar diversos pagamentos e receber valores, até que fosse possível em 2003 regularizar as autorizações e providências operacionais necessárias para transferência efetiva de contratos e ativos da VARIG para a VEM VARIG, bem como informar todas as contrapartes acerca da reestruturação.

Além disso, a VEM VARIG cooperava com a VARIG em um convênio de compartilhamento de custos administrativos, que consta do processo, e por isso arcava mensalmente com custos rateados por esse convênio pagando um percentual da participação nas despesas

A VEM VARIG rememora que a auditoria fiscal teve início no final de 2006 sendo que em novembro de 2005 a VEM VARIG foi alienada para a TAP. Por outro lado, a VARIG estava em reestruturação judicial, o que tornava extremamente difícil a VEM VARIG obter ou localizar os documentos de posse da VARIG.

Quanto ao passivo fictício, a contribuinte demonstrou que teve origem em recursos contribuídos pela VARIG, relativamente a insumos aeronáuticos, R\$ 55.905.662,26, comprovados por meio de notas fiscais de insumos aeronáuticos. Além disso, houve uma diferença de R\$ 1.453.250,46 relacionada ao valor e quantidade de ativos transferidos à VEM pela VARIG em aumento de capital e o valor do efetivo aumento de capital, o que é comprovado pelo laudo de avaliação dos bens recebidos em aumento de capital. Além disso, havia o valor de R\$ 24.453.665,23 relativo a ordens de serviço de manutenção ligadas aos bens transferidos em aumento de capital que foram pagas pela VARIG e posteriormente repassadas à VEM. A soma dessas parcelas corresponde ao passivo fictício de R\$ 81.812.577,95, futuramente "pago" por meio de capitalização com emissão de ações para a VARIG.

Quanto às despesas, pontuou a recorrente que encaminhou uma série de documentos à autoridade fiscal: contratos, registros contábeis principais e auxiliares, dentre outros; suficientes para demonstrar que suas despesas foram pagas à VARIG pela gestão operacional que ela fez das questões administrativas da VEM VARIG e dos contratos e contas a pagar da VEM no ano de 2002. Os registros contábeis têm o detalhamento da natureza das contas e serviços pagos à VARIG e faz prova a favor da contribuinte. Houve a necessidade da VEM apoiar-se na VARIG para a prestação de tais atividades em 2002 pela dificuldade operacional de transferir tudo imediatamente para a VEM. Era uma fase de reestruturação societária e operacional.

No mais, a VEM solicitou que a autoridade fiscal diligenciasse a VARIG para obter os documentos adicionais capazes de conferir a abertura dos valores pagos pela VEM à VARIG, estando a VEM VARIG impossibilitada de fazer o mesmo pela reestruturação judicial. Cabe à autoridade fiscal comprovar que as despesas não são necessárias e ela não se desincumbiu do ônus, razão pela qual o lançamento é nulo.

Caso a autoridade fiscal não acreditasse na seriedade da escrita contábil da contribuinte, poderia arbitrar o lucro. O fato de não ter desconsiderado a escrita contábil da empresa demonstra que ela é prestável e hábil e os registros nela contidos valem como prova a seu favor quanto à existência e natureza necessária das despesas.

VEM VARIG encaminhou, em anexo à impugnação, Fatura de Vendas nº 7700649801 02, no valor de R\$ 105.739.415,26, emitida pela VARIG, pela qual a VEM reembolsou as despesas custeadas por aquela empresa em seu benefício. O total das despesas incorridas relacionadas às atividades prestadas pela VARIG foi, para a VEM, R\$ 108.415.009,11 no ano de 2002. R\$ 105.739.415,26 foram representados por essa Fatura de Vendas cujo valor foi efetivamente pago pela VEM à VARIG. A diferença foi lançada em passivo da VEM para futuro reembolso e pagamento à VARIG.

O valor dessas despesas representa mais de 25% dos custos da VEM VARIG no ano, no total de R\$ 384 milhões. Ele engloba ainda os R\$ 33.103.123,86 glosados pela autoridade fiscal que fez sua seleção de despesas em base amostral relacionada ao item *Pagamento Efetuado pela VARIG*. No mais, os valores pagos à VARIG têm relação com serviços de manutenção, segundo razão contábil, demonstrando direta relação com as atividades da empresa.

Para conferir se a VARIG efetivamente pagou a terceiros tudo o que cobrou da VEM, e assim obter uma abertura dos valores pagos à VARIG, o auditor fiscal deveria diligenciar e obter esclarecimentos daquela empresa.

Já o valor de R\$ 23.520.738,42, glosado pela autoridade fiscal, consiste em efetivo custo relativo ao compartilhamento de estruturas administrativas com a VARIG pagas à VARIG nos termos da documentação contábil da empresa, contrato apresentado à autoridade fiscal e anexo demonstrando a abertura dos custos compartilhados. Esse compartilhamento foi ainda demonstrado em parte com notas fiscais apresentadas ao processo. Considerando que a VEM não tinha estrutura em 2002 para executar tais atividades, resta clara a necessidade da despesa.

A autoridade fiscal lançou ainda o valor de R\$ 880.515,20, incluído nos R\$ 23 milhões, que claramente foi estornado por prova contábil apresentada nos autos. Já o valor de R\$ 5.877.071,49, também incluído nos R\$ 23 milhões, é um lançamento a crédito no resultado, redutor de despesas, cuja glosa não pode ser capaz de aumentar o lucro líquido, senão reduzir.

A despesa de depreciação de R\$ 8.572.814,26 confere exatamente à aplicação do percentual de depreciação sobre os bens do ativo permanente transferidos pela VARIG à VEM em aumento de capital e a única razão pela qual a VEM não registrou diretamente tal despesa foi porque a efetiva transferência do ativo dependia de aprovação. Então, até tal aprovação a VEM reembolsou a VARIG pelo custo correspondente.

Por sua vez, a aplicação de multa isolada concomitantemente com lançamento de ofício caracteriza-se uma dupla penalidade sobre a mesma infração que é deixar de pagar o tributo objeto do lançamento, logo, não cabe manter o lançamento de duas multas sobre a mesma falta. Além disso, à época do lançamento, a multa isolada, ainda que aplicável, conforme entendeu o auditor estar prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, fora expressamente revogada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07. O auditor fiscal, única autoridade capaz de lançar nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional, fundamento o lançamento no art. 44 da primeira Lei, não sendo possível à autoridade julgadora emendar tal fundamento sob pena de nulidade do lançamento.

Requeru portanto o recurso seu acolhimento e provimento integral.

A Relatora da referida resolução observou ainda que *“A contribuinte protocolizou ainda neste processo um memorial informando que ingressou com a ação de exibição de documentos GRERJ 50137301759-77 movida contra a VARIG para a obtenção dos documentos necessários à comprovação de valores de que trata este processo e alega que teve acesso aos documentos conseguindo localizar praticamente todas as notas fiscais e documentos que comprovam a improcedência do lançamento. Tal ação judicial é fato novo”*.

Entendeu a d. Relatora propor a realização de diligências, acatada por unanimidade pela turma julgadora, nos seguintes termos:

Avaliando os elementos do processo, verifico a necessidade de diligências adicionais com o objetivo de formar convencimento acerca da efetiva demonstração da origem do passivo fictício e da existência e necessidade das despesas. Nesse tanto, solicito converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora intime a Recorrente para apresentar os seguintes esclarecimentos.

**1- Passivo fictício de R\$ 81.812.577,95** Liste os valores que demonstram o pagamento pela VARIG dos insumos aeronáuticos no montante de R\$ 55.905.662,26, bem como corrobore tais valores e lançamentos com documentação hábil e idônea tais como os registros de entradas e saídas de insumos, notas fiscais, duplicatas ou faturas comprobatórias, dentre outros documentos que demonstrem que a VARIG incorreu nesses custos em prol da VEM.

Apresente documentação comprobatória das ordens de serviço dos ativos transferidos pela VARIG à VEM e demonstre o custo incorrido pela VARIG com essas ordens relativamente ao pagamento a fornecedores, no montante de R\$ 24.453.665,23. Comprovar tais pagamentos por documentação hábil, tais como contratos e notas fiscais com fornecedores ou comprovantes de pagamento.

**2- Despesas no montante de R\$ 33.103.123,86** Apresente documentação comprobatória do pagamento pela VEM ou pela VARIG recebimento dos valores relativos à Fatura de Vendas nº 7700649801202, no valor de R\$ 105.739.415,26, emitida pela VARIG, bem como para apresentar prestação de contas da VARIG relacionada ao valor de R\$ 33.103.123,86, contido naquele pagamento, com a abertura analítica desses valores que permitam o reconhecimento de sua natureza fática, tais como informando datas de pagamento, valores, tipos de custos aos quais se relacionam. A abertura analítica deve ser corroborada por notas fiscais, prestação de contas ou outros documentos comprobatórios das despesas que formaram base dos R\$ 33 milhões.

**3- Despesas no montante de R\$ 23.520.738,48** Comprove a adequação do anexo relativo à abertura analítica do convênio de rateio entre VEM e VARIG, demonstrando as Faturas de Venda correspondentes, a abertura dos custos reembolsados e os critérios adotados para o rateio dos custos, bem como a razoabilidade desses critérios vis-à-vis as despesas rateadas. Demonstrar a quitação dessas despesas junto à VARIG.

**4- Despesas de depreciação no montante de R\$ 8.572.814,26** Listar os bens do ativo permanente, recebidos pela VEM em aumento de capital promovido pela VARIG, seu valor contábil antes e após depreciação, e demonstrar a memória de cálculo da depreciação incorrida no ano de 2002 conforme reembolsada à VARIG.

#### **5 - Outros esclarecimentos.**

A recorrente deve ainda ser intimada para apresentar quaisquer outros esclarecimentos que entenda oportunos relacionados às despesas glosadas ou aos passivos fictícios, desde que corroborados por documentos comprobatórios.

A recorrente deve ser requerida a apresentar os documentos à autoridade preparadora uma única vez, em prazo razoável não inferior a 30 (trinta) dias, prorrogável por mais 30 (trinta) dias, na forma de Anexos que devem ser numerados conforme o item ou subitem acima, 1 a 5, ao qual se relacionam referidos documentos.

**Os Anexos devem ser acompanhados de um relatório explicativo sintético informando em qual medida de valor e de fato cada um dos documentos anexados demonstra a origem imediata ou mediata do passivo, que foi considerado fictício, ou a existência das despesas lançadas na contabilidade da empresa e sua necessidade.** (grifei)

Uma vez recebida a manifestação da contribuinte, solicito à autoridade preparadora que, por favor, a anexe ao processo e o devolva a esta Turma para que o julgamento possa ser prosseguido.

Encaminhados os autos à unidade origem, a recorrente foi cientificada do teor da resolução, mediante intimação (fls. 3591) na qual foi solicitada a apresentação de documentação exigida nos itens 01 a 05 da Resolução, no prazo de 30 dias.

Em 29 de abril de 2013 a recorrente, respondeu a intimação (fls. 3660/3671) informando que, considerando o grande número de documentos e livros contábeis relacionados

às infrações imputadas no auto de infração houve por bem contratar os serviços da empresa Ernst & Young Terço (E&Y) para a análise de todos os documentos e livros contábeis do ano de 2002, inclusive os obtidos junto à ex-controladora da recorrente (VARIG) de forma a verificar se prevaleciam ou não as infrações imputadas no auto de infração. A recorrente anexou em sua manifestação do Laudo nº TR/1560/2013 e os documentos que embasaram suas conclusões.

Em síntese a recorrente, com base na análise da E&Y, apresentou os seguintes esclarecimentos:

### **I – Quanto ao Passivo Fictício de R\$ 81.812.577,95.**

Que este item era subdividido em três créditos distintos:

a) R\$ 55.905.662,26, relativo a insumos aeronáuticos importados pela VARIG no período posterior à primeira integralização de capital da recorrente (janeiro a maio de 2003) e que foram repassados à recorrente para a realização de serviços de manutenção:

Esclareceu que a E&Y levantou e analisou as 2.040 notas fiscais de transferência dos insumos pela VARIG e confrontou-as com o Livro de Entradas da recorrente, tendo constatado que todos os insumos deram entrada no estabelecimento da recorrente. Efetuou também o confronto dos insumos indicados nas notas fiscais com o controle de estoque da recorrente e concluiu que todos os itens descritos foram efetivamente transferidos, conforme anexo 1 e 2 do Laudo. Conclui o laudo que o valor de R\$ 55.905.662,26 representava um efetivo crédito da Varig junto a recorrente, razão pela qual não poderia ser qualificado como passivo fictício.

b) R\$ 1.453.250,46, relativo aos valores constantes dos laudos de avaliação dos bens a integralizar ao capital da recorrente, que já estariam esclarecidos nos autos.

c) R\$ 24.453.665,23, relativo a Ordens de Trabalho - OT em andamento transferidas pela Varig à recorrente:

Esclareceu que as referidas OT eram documentos utilizados para controlar os custos incorridos na realização de serviços de manutenção pela Varig, em aberto em 31/12/2001, que foram transferidas para a recorrente juntos com os ativos e passivos, tendo em vistas estarem vinculados à atividade que passou a ser exercida por ela (recorrente) a partir de 2002.

Afirma que a E&Y realizou levantamentos não só do controle contábil das referidas OT, como também das notas fiscais que foram emitidas pela recorrente quando da conclusão dos serviços constantes das OT transferidas e concluiu que restou demonstrado a transferência dos créditos pela Varig, objetivando a integralização de capital da VEM, não podendo ser tratado como passivo fictício.

### **II – Quanto a as glosas de despesas nos montantes de R\$ 33.103.123,86 e R\$ 23.520.738,48 (perfazendo um total de R\$ 56.623.862,26).**

Esclarece que a E&Y analisou os livros e documentos fiscais relacionados aos custos e despesas de 2002, inclusive os documentos obtidos junto à própria Varig, e teria

constatado “a não prevalência da quase totalidade da glosa de indedutibilidade feita pelo auto de infração”, como segue:

**a) Equívoco na glosa de R\$ 16.761.509,22**

Que a E&Y verificou que o montante de R\$ 16.761.509,22 foi glosado equivocadamente, pois se referia a lançamento de natureza distinta (estorno, crédito de tributo recuperável, etc) não se tratando de despesas, conforme os anexos 7 e 8 do laudo técnico. Assim, restaria a ser comprovada a dedutibilidade de apenas R\$ 39.862.353,04.

**b) Despesas com folha de pagamento de R\$ 2.301.304,42**

Que o laudo técnico da E&Y aponta que a contrapartida de parte dos lançamentos glosados se referia a despesas com folha de pagamento da recorrente, cuja dedutibilidade é incontroversa e que, como a recorrente, no início de suas operações não tinha caixa, a Varig realizou diversos pagamentos em seu nome. Por isto a recorrente escriturou esses custos como passivo na conta “*Pagamento efetuados pela Varig*”, motivo pelo qual o valor de R\$ 2.301.304,42, foi escriturado nessa conta, conforme anexos 10 e 11 do laudo.

Assim, conclui que o valor de R\$ 2.301.304,42 corresponde a despesas com salários e não pode servir de base para tributação.

**c) Glosa de despesas de depreciação no valor de R\$ 1.234.652,39**

Afirma que a E&Y, em sua análise, verificou que uma parcela dos lançamentos glosados, no valor de R\$ 1.234.652,39, referia-se a depreciação e que tal valor não poderia ser objeto de glosa nessa conta, pois o auto de infração já tinha outra infração com glosa específica de despesas com depreciação, gerando uma dupla tributação sobre a mesma despesa, conforme o anexo 12 do laudo.

Desse modo, a quantia de R\$ 1.234.652,39, relativa a despesas com depreciação deve ser excluída do montante de custos de despesas tidos como indedutíveis.

**d) Glosa de despesas no valor de R\$ 5.793.877,20**

Esclarece a recorrente que na sua análise dos documentos a E&Y conseguiu comprovar, por meio do “método de comprovação direta” a dedutibilidade de R\$ 5.928.109,28, conforme o anexo 9 do laudo. Afirma que a E&Y identificou a contrapartida, na conta de resultado, dos lançamentos autuados e conseguiu localizar a nota fiscal que amparava o referido lançamento, comprovando assim a dedutibilidade da referida despesa e que as notas fiscais possuem o critério de rateio de despesas adotado no próprio documento conforme anexo 14 do laudo.

Assim, restaria comprovada a ocorrência e dedutibilidade dessas despesas, bem como o critério de rateio.

**e) Glosa de despesas no valor de R\$ 14.221.280,71**

Esclarece a recorrente que a E&Y analisou os documentos constantes dos arquivos da Varig, sob a guarda do administrador da massa falida, a fim de comprovar a efetiva realização de despesas em prol da recorrente. Afirma que a E&Y identificou os documentos

referentes às despesas de maior valor autuadas pela fiscalização, destacando três fornecedores: GE (contrato MPCH), Equant (aluguel de equipamentos) e IBM (serviços de informática), como se verifica no anexo 15 do laudo. A E&Y também validou as despesas incorridas no ano de 2002, a título de energia elétrica do estabelecimento de Porto Alegre-RS, bem como despesas pagas a INFRAERO (luz, água e arrendamento), confrontado-as com os valores contabilizados pela recorrente. Da referida análise concluiu que o saldo dos documentos analisados e identificados pela E&Y foi superior aos saldo dos lançamentos autuados pela fiscalização, de modo que restaria comprovada a realização de despesas no valor de R\$ 14.721.280,71 (anexo 13 do laudo).

#### **f) Da glosa de despesas de R\$ 16.081.238,32**

Esclarece a recorrente que o valor remanescente de R\$ 16.081.238,32, que não puderam ser identificadas pela E&Y no prazo concedido pelo CARF, consistem em custos necessários à sua atividade, já que se referiam, principalmente, a pagamentos pelo fornecimento de serviços de manutenção nos sobressalentes técnicos da recorrente, indispensáveis ao desenvolvimento de suas atividades. Que, da análise do razão contábil da recorrente, verifica-se que tais valores também se referiam a pagamento de serviços de apoio terrestre (“handling”), aluguéis de imóveis e a despesas judiciais, constituindo-se em custos ou despesas necessárias e usuais na sua atividade. Que a escrituração da recorrente não foi questionada pela fiscalização, portanto, faz prova em seu favor.

Conclui que os custos e despesas são indispensáveis à sua atividade e estando devidamente escriturados, devem ser canceladas as glosas efetuadas nesse montante.

#### **g) Da glosas de despesas de depreciação de R\$ 8.572.814,26**

A recorrente alega que já havia esclarecido que esses valores se referiam a encargos de depreciação de instalações aeroportuárias utilizadas, bem como de bens que haviam sido efetivamente transferidos pela Varig, mas que não haviam sido escriturados nas respectivas contas do ativo da recorrente. Subdivide o valor em duas partes:

##### **g.1) Da depreciação no valor de R\$ 1.910.782,94**

Afirma a recorrente que por ocasião da sua constituição, o Laudo de Avaliação do ativo imobilizado transferido pela Varig apontou o valor de utilidade das instalações em R\$ 20.025.834,00 (doc 08), e que, embora utilizadas pela recorrente, as instalações em áreas de concessão pela Infraero ainda permaneceram no ano de 2002 em nome da Varig, com exceção do valor de R\$ 115.051,06, escriturado em seu balanço de 2002, resultando em uma diferença de R\$ 19.910.782,94 não escriturada contabilmente pela recorrente.

Assim, segundo apurado no laudo da E&Y, a recorrente faz jus à depreciação no montante de R\$ 1.910.782,94, que foi calculada à taxa de 10% ao ano, pois, apesar de tais valores estarem escriturados na contabilidade da Varig, esta não se beneficiou da depreciação dos referidos bens, o que poderia ser demonstrado pela análise da DIPJ 2003 da Varig, da qual não possui cópia e, pelo que, requer que a autoridade preparadora junte cópia desse documentos nos autos.

## **g.2) Da depreciação no valor de R\$ 6.621.207,79**

Esclarece que no ano de 2002 diversos componentes e reparáveis adquiridos pela Varig e transferidos à recorrente permaneceram em contas passivas, aguardando posterior transferência e, enquanto a transferência não ocorria o lançamento correspondente à depreciação era efetuado contra a conta passiva, decorrendo daí o valor de R\$ 6.621.207,79 referente a depreciação desses bens.

Afirma ainda que o laudo de avaliação emitido pela empresa Apparisal apontou em dezembro de 2001 que tais bens perfaziam o montante de R\$ 285.694.343,00 e que, em março de 2003, em laudo de avaliação complementar a mesma empresa atestou que o valor dos componentes e reparáveis transferidos para a recorrente totalizava R\$ 402.105.681,31. A diferença apurada corresponderia ao montante dos componentes e reparáveis que foram adquiridos pela Varig em 2002 e transferidos para a recorrente.

Assim, a recorrente fazia jus, no ano de 2002, a despesa de depreciação no valor de R\$ 6.621.207,79, decorrente da utilização da taxa média de depreciação sobre os componentes e reparáveis que lhe foram transferidos pela Varig, conforme atestado pelo laudo técnico da E&Y.

Em conclusão, a recorrente assevera que, com base no Laudo Técnico nº TR-1560/2013 emitido pela E&Y e nos documentos anexados ao referido laudo, estaria demonstrada a inexistência de omissão de receitas apurada com base em passivo fictício, bem como a existência e dedutibilidade das despesas glosadas pelo auto de infração e das despesas de depreciação sobre instalações, componentes e reparáveis.

A resposta da recorrente foi anexada aos autos e estes encaminhados ao CARF sem qualquer análise dos elementos por parte da autoridade preparadora.

Em 05 de dezembro de 2013, esta turma ordinária aprovou nova Resolução sob nº 1302-000.271, determinando a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Ante ao exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, devendo os presentes autos retornar à unidade preparadora para que:

seja designada autoridade fiscal competente para que intime a recorrente a:

a.1) Reapresentar a mesma documentação constante de sua manifestação em resposta à diligência anteriormente solicitada, na ordem mencionada no laudo técnico e com a devida indicação do número e títulos de cada um dos anexos que o compõem;

a.2) apresentar cópia (legível) do Balanço (ou balancete) Analítico e das Demonstrações de Resultado dos exercícios 2001 e 2002, com discriminação dos saldos contábeis em 31/12/2001 e 31/12/2002;

a.3) apresentar cópia (legível) do Planos de Contas completos utilizados na escrituração contábil dos anos-calendário 2001 e 2002;

a.4) apresentar cópia integral (legível) do Livro Razão analítico das contas 2185400001 e 2185400004, contendo saldo inicial e final, do ano-calendário 2002.

b) a autoridade fiscal competente verifique os elementos comprobatórios juntados aos autos como anexos do Laudo Técnico nº Técnico nº TR-1560/2013,

emitido pela empresa Ernst & Young Terço - E&Y e elabore relatório conclusivo quanto a autenticidade dos documentos apresentados e se os mesmos são hábeis e idôneos para :

b.1) comprovar a existência de lançamentos de estornos que teriam sido equivocadamente considerados incluídos como despesas (que foram glosadas) pela fiscalização, no montante de R\$ 16.761.509,22;

b.2) a efetiva comprovação de despesas com folha de pagamento, no montante de R\$ 2.301.304,42;

b.3) comprovar a existência de glosa em duplicidade de despesas de depreciação, no valor de R\$ 1.234.652,39;

b.4) a “comprovação direta” de despesas no montante de R\$ 5.793.877,20;

b.5) a efetiva comprovação de despesas junto a grandes fornecedores, energia elétrica e Infraero, no valor de R\$ 14.721.280,71; e

b.6) a efetiva identificação e comprovação de despesas de depreciação no montante de R\$ 8.572.814,26.

**Observação:** Em caso de dúvidas quanto autenticidade dos documentos, aos critérios adotados e/ou às informações constantes no Laudo Técnico TR-1560/2013 – E&Y, a autoridade fiscal poderá requerer documentos e explicações adicionais à recorrente.

c) a autoridade preparadora determine a juntada aos autos de cópias das DIPJ 2002 e 2003 (anos-calendário: 2001 e 2002) da empresa Varig S/A – Viação Aérea Rio Grandense – (CNPJ. 92.772.821/0001).

Cumpridas as providências, os autos devem retornar a este colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário.

Encaminhados os autos à unidade de origem, a autoridade fiscal encarregada das diligências, após solicitar os documentos à interessada, elaborou o Relatório Fiscal de Encerramento de Diligência Fiscal (e-fls. 32230/32235), informando que a recorrente apresentou os documentos conforme solicitado nos subitens a.1 a a.4 da solicitação de diligência. Com relação às verificações a seu cargo, determinadas nos subitens b.1 a b.6, a autoridade fiscal teceu as seguintes considerações, *verbis*:

Quanto ao item "b" da Resolução do CARF, em que é solicitado que "b) a autoridade fiscal competente verifique os elementos comprobatórios juntados aos autos como anexos do Laudo Técnico nº TR-1560/2013, emitido pela empresa Ernst & Young Terço - E&Y e elabore relatório conclusivo quanto a autenticidade dos documentos apresentados e se os mesmos são hábeis e idôneos para:", cabe preliminarmente informar que a fiscalizada utilizava no ano calendário de 2002 o rateio de despesas comuns com as outras empresas do grupo, conforme resposta do contribuinte ao TIF0001, e portanto, torna-se necessário a aplicação contida na Solução de Consulta COSIT nº 8, de 1 de novembro de 2012:

***"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - TRPJ. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO- DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se:***

*a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;*

*b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;*

*c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;*

*d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;*

*e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio."*

Tendo em vista a Solução de Consulta descrita acima, verifica-se que fica prejudicada a comprovação dessas despesas, conforme demonstrado a seguir:

1) O contribuinte apresentou notas fiscais - todas emitidas tendo como destinatário a VARIG S/A, CNPJ 92.772.821/0001-64 sendo que em algumas constava o rateio por centros de custo das despesas entre as empresas do grupo por meio de um carimbo. E, além disso, os percentuais do rateio variavam entre as notas Fiscais, sendo que em outras notas nem sequer havia esse carimbo com o rateio (o rateio se dava somente na contabilidade);

2) O contribuinte apresentou anteriormente neste PAF o "Protocolo de Entendimentos entre VARIG S/A e VEM S/A" e o "Repasse entre VARIG X VEM - Versão 2.0", que inclui novamente no decorrer da diligência para facilitar a sua localização dentro do processo. Estes documentos informam de modo geral como é feito o funcionamento entre as empresas e o repasse das obrigações entre elas, mas não detalha os percentuais que serão rateados para cada empresa do grupo, o que deve ter sido acordado através de contratos com os fornecedores (até pela mudança dos percentuais de rateio entre as notas fiscais) e que a fiscalizada não entregou,

3) Nos basearmos apenas em testes contábeis realizados pela E&Y, nos lançamentos da contabilidade e nos "carimbos" em notas fiscais que são insuficientes para comprovar os valores rateados. Não houve a comprovação de forma efetiva do pagamento à VARIG desses valores dos rateios, exceto com relação aos valores informados no item "**b.4**", descritos posteriormente neste Relatório;

Dito isso, verificamos que na documentação apresentada para atender ao item "**b.I**", o contribuinte alegou que a autoridade fiscal não considerou a natureza da conta (credora/devedora), com relação à seleção de determinados lançamentos das contas 2185400001 e 2185400004, que são contas do passivo (portanto, de natureza credora). O contribuinte alega que a autoridade fiscal teria escolhido lançamentos devedores dessas contas.

Analisando os ANEXOS VII, VIII ANALÍTICO e VIII SINTÉTICO do Laudo Técnico nº TR-1560/2013 e os Razões das contas 2185400001 e 2185400004 (resposta ao TIF0001), o ANEXO 1 do CD1 e os ANEXOS 02, 29, 30 e 31 do CD2 da resposta ao TIF0002, verificou-se que realmente houve a inclusão de lançamentos devedores, o que foi um equívoco. Sendo assim, as tabelas a seguir informam os lançamentos que foram incluídos de forma errônea e os lançamentos que além de terem sido incluídos

foram lançamentos de estorno, devendo sua contrapartida também ser retirada da base de cálculo da infração:

Com relação ao item "b.2" o contribuinte apresentou os ANEXOS X e XJ do Laudo Técnico nº TR-1560/2013, e os ANEXOS 2 a 29 do CD1 da resposta ao TIF0001, que continham planilhas com testes realizados pela E&Y e o resumo da folha de pagamentos, mas esses documentos não comprovaram o efetivo pagamento dessas despesas com a folha de pagamentos no valor de **R\$ 2.031304,42**.

Com relação ao item "b.3" o contribuinte apresentou o ANEXO XII do Laudo Técnico nº TR-1560/2013, o ANEXO 30 do CD1 da resposta ao TIF0002, e o Razão da conta 2185400004.

Verificou-se que relativamente ao lançamento a crédito na conta 2185400004 em 01/01/2002, no valor de R\$ 1.219.168,70, houve realmente a duplicidade do lançamento, já que esse valor foi incluído na infração "Custos ou Despesas Não Comprovadas Glosa de Custos" com o valor de R\$ 23.520.738,42, referente aos lançamentos realizados a crédito da conta 218540000. Como os demais valores são inferiores a R\$ 100.000,00 (valor de corte da fiscalização), não se justifica falar em duplicidade, pois esses valores foram atingidos pelo "corte" e não foram incluídos na referida infração. Sendo assim, deve-se **excluir o valor de R\$ 1.219.168,70** da infração.

Com relação aos itens "b.4" e "b.5" o contribuinte apresentou os rateios das despesas, e conforme já disposto anteriormente na Solução de Consulta COSIT nº 8/2012, que especifica como devem ser comprovados estes rateios, verificou-se que a documentação apresentada pelo contribuinte não supriu as formalidades necessárias para serem aceitas como dedução das despesas para fins do IRPJ e CSLL (não apresentou contratos, comprovantes de pagamento à VARIG S/A ou outra documentação equivalente), exceto quanto às faturas relacionadas a seguir:

Item "b.4" Comprovação Direta		
Data Emissão	Fatura	Valor
01/04/2002	G00002077180302	1.240.163,84
13/05/2002	G00002087470502	880.515,20
	TOTAL	2.120.679,04

Essas Faturas no **valor de R\$ 2.120.679,04** comprovam que houve o pagamento à VARIG S/A desses valores, conforme as faturas relacionadas nas fls. 15 e 20 do ANEXO XIV do Laudo Técnico nº TR-1560/2013 e Razão da conta 2185200004, e por isso devem ser excluídas da infração "Custos ou Despesas Não Comprovadas - Glosa de Custos" com o valor de R\$ 23.520.738,42.

Com relação ao item "b.6" o contribuinte apresentou os ANEXOS XVII a XXIV do Laudo Técnico nº TR-1560/2013 com planilhas, testes e Laudos de Avaliação, mas não apresentou documentação que comprovasse quais foram os bens que sofreram depreciação, as datas de aquisição, o tempo que os bens deveriam ser depreciados, a forma como foram depreciados e outras informações atinentes à utilização da despesa de depreciação para dedução do IRPJ. Sendo assim, não há como comprovar as despesas relativas à depreciação no valor de **R\$ 8.572.814,26**.

LANÇAMENTOS QUE FORAM ESTORNADOS			
Data	Documento	Conta	Valor
30/11/2002	100239844	2185400001	181.113,41
30/11/2002	100239845	2185400001	181.113,41
30/12/2002	100248966	2185400001	265.705,10

30/12/2002	100249000	2185400001	265.705,10
31/12/2002	100248967	2185400001	265.705,10
31/12/2002	100249003	2185400001	265.705,10
<b>TOTAL:</b>			<b>1.425.047,22</b>
<b>LANÇAMENTOS SEM ESTORNO</b>			
<b>Data</b>	<b>Documento</b>	<b>Conta</b>	<b>Valor</b>
10/07/2002	100195419	2185400001	264.964,20
16/07/2002	100197367	2185400001	645.383,54
01/03/2002	100118786	2185400004	5.877.071,49
30/04/2002	100140763	2185400004	880.515,20
<b>TOTAL:</b>			<b>7.667.934,43</b>

Os valores de R\$ 1.425.047,22 e R\$ 7.667.934,43 (**totalizando R\$ 9.092.981,65**) devem ser excluídos da infração, de acordo com a tabela "Glosa de Despesas X Lançamento Ajustado" acima, pois o contribuinte comprovou que são indevidos.

Relativamente ao item "c" foram juntadas as cópias das DIPJ's 2002 e 2003 (anos calendários 2001 e 2002, respectivamente) da empresa Varig S/A - Viação Aérea Rio Grandense, CNPJ 92.772.821/0001-64.

Considerando assim concluída a Diligência Fiscal e para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Relatório em duas vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência e cópia do contribuinte se dará via postal, por Aviso de Recebimento (AR).

Intimada do Relatório de Encerramento da Diligência Fiscal, a interessada apresentou manifestação, no prazo fixado, na qual alega preliminarmente a nulidade do auto de infração, argumentando em síntese que:

O trabalho que a fiscalização está tendo durante as diligências é inequivocamente o trabalho de investigação que deveria ter sido realizado previamente ao lançamento, a fim de determinar a matéria tributável e realizar o cálculo do montante do tributo devido.

Ao invés de a fiscalização ter apurado os referidos fatos antes da lavratura do auto de infração, a mesma está, apenas agora, em sede de recurso voluntário, identificando, a seu juízo, se os lançamentos feitos pela Requerente foram corretos, com base em uma **presunção** (frise-se: invertida) de que eles foram feitos de forma equivocada.

Com a devida *venia*, existe uma inversão muito clara de princípios nos presentes autos: o ordenamento jurídico brasileiro consubstancia o princípio da presunção de boa fé, extensível aos contribuintes. Tanto é assim que o ônus da prova, precipuamente em um auto de infração, que visa imputar ao contribuinte o cometimento de uma infração, recai sobre aquele que acusa.

No entanto, nos presentes autos, a presunção resta claramente invertida em desfavor da Requerente, que se vê obrigada, desde o início, a comprovar a legitimidade dos seus procedimentos para afastar uma presunção de ilegitimidade que recai sobre si, já que a fiscalização não cumpriu com o seu dever de comprovar qualquer ilegitimidade específica cometida pela Requerente.

[...]

Sendo certo que a fiscalização tem o dever de fiscalizar, bem como de verificar, com base em suporte probatório, eventuais irregularidades cometidas pelo contribuinte, que viabilizem a exigência de tributos, bem como que resta mais do que claro que tal dever não foi devidamente cumprido, em clara desatenção ao disposto no artigo 142 do CTN, é inquestionável a necessidade de que seja devidamente reconhecida a nulidade material do auto de infração, por sua vez lavrado com base em presunções de irregularidades que nunca foram comprovadas pela fiscalização.

Sobre o mérito das conclusões da diligência a recorrente sustenta, *verbis*:

**IV - DAS INCONSISTÊNCIAS NO RELATÓRIO FISCAL DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL** Inicialmente cumpre destacar que o relatório que encerra a diligência extrapola em sua finalidade no que se refere ao item "b", uma vez que, ao invés de descrever documentos e fatos, traz uma interpretação jurídica sobre o tema "rateio de despesas". A interpretação jurídica, no caso, cabe aos julgadores com fundamento nos fatos descritos.

Infelizmente, ao partir para uma interpretação jurídica, a Autoridade Diligenciadora decidiu (o que quer nos parecer não poderia) que não seria o caso de analisar os documentos apresentados pela Requerente. Em resumo, destacou que não analisaria os documentos porque entendia que o rateio de despesas não poderia ser aceito em determinadas situações e condições. De fato, deveria ter analisado a documentação, descrito o que encontrou e deixado aos julgadores a tarefa de analisar a validade do rateio.

Se a i. Autoridade Diligenciadora tivesse analisado os documentos encontraria por meio de carimbos, anotações, destaques, que o rateio de despesas ocorreu e obedeceu critérios específicos.

Para desconsiderar o rateio de despesas seria necessário demonstrar que o mesmo foi simulado, que não existiu, mas isto não aconteceu. No máximo, poderia se dizer que a Requerente poderia ter formalizado de tal ou qual forma o que fez em uma ou outra despesa rateada, mas não há elementos para que se desqualifique por inexistente o rateio de despesas.

Portanto, a Requerente entende que neste aspecto a diligência não foi concluída adequadamente porque, como consta no relatório, a documentação APRESENTADA não foi analisada.

As inconsistências também podem ser percebidas especificamente nos subitens abaixo.

**IV - DAS INCONSISTÊNCIAS NO RELATÓRIO FISCAL DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL** Inicialmente cumpre destacar que o relatório que encerra a diligência extrapola em sua finalidade no que se refere ao item "b", uma vez que, ao invés de descrever documentos e fatos, traz uma interpretação jurídica sobre o tema "rateio de despesas". A interpretação jurídica, no caso, cabe aos julgadores com fundamento nos fatos descritos.

Infelizmente, ao partir para uma interpretação jurídica, a Autoridade Diligenciadora decidiu (o que quer nos parecer não poderia) que não seria o caso de analisar os documentos apresentados pela Requerente. Em resumo, destacou que não analisaria os documentos porque entendia que o rateio de despesas não poderia ser aceito em determinadas situações e condições. De fato, deveria ter analisado a documentação, descrito o que encontrou e deixado aos julgadores a tarefa de analisar a validade do rateio.

Se a i. Autoridade Diligenciadora tivesse analisado os documentos encontraria por meio de carimbos, anotações, destaques, que o rateio de despesas ocorreu e obedeceu critérios específicos.

Para desconsiderar o rateio de despesas seria necessário demonstrar que o mesmo foi simulado, que não existiu, mas isto não aconteceu. No máximo, poderia se dizer que a Requerente poderia ter formalizado de tal ou qual forma o que fez em uma ou outra despesa rateada, mas não há elementos para que se desqualifique por inexistente o rateio de despesas.

Portanto, a Requerente entende que neste aspecto a diligência não foi concluída adequadamente porque, como consta no relatório, a documentação APRESENTADA não foi analisada.

As inconsistências também podem ser percebidas especificamente nos subitens abaixo.

**IV.1. - Das inconsistências quanto ao item "b.1": estornos equivocadamente considerados como despesas que foram glosadas pela fiscalização, no montante de R\$ 16.761.509,22**

Com relação ao item "b.1", esta Colenda Turma determinou que a Autoridade Fiscal que conduziu a diligência ("Autoridade Diligenciadora") comprovasse *"a existência de lançamentos de estornos que teriam sido equivocadamente considerados e incluídos como despesas (que foram glosadas) pela fiscalização, **no montante de R\$ 16.761.509,22**".* Por meio do Termo de Intimação Fiscal ("TIF") nº 1, a Autoridade Diligenciadora requisitou à Requerente que procedesse a tal comprovação, nos mesmos termos consignados na Resolução nº 1302-000.271.

Em resposta, a Requerente informou que, conforme já relatado no Laudo Técnico TR 1560/2013, foi constatado que a Autoridade Fiscal que lavrou o Auto de Infração selecionou determinados lançamentos das contas 218500001 - *"Pagamentos efetuados pela VARIG S.A."* e 2185200004 - *"Repasse de Valores VARIG S.A."*, os quais compuseram a glosa procedida.

Esta seleção ocorreu com base em **contas passivas**, as quais representavam obrigações contraídas pela Requerente (quando ainda denominada de VEM S.A.) e assumidas pela VARIG S.A. (ex-controladora da ora Requerente), que era a detentora do caixa à época. Sendo assim, os lançamentos selecionados pelo i. fiscal Autuante **nas contas passivas deveriam ter natureza credora** e, conseqüentemente, **sua contrapartida em conta de resultado teria natureza devedora.**

Ocorre que, ao proceder à seleção dos lançamentos, a i. Autoridade Autuante não atentou para esse fato, o que ocasionou a escolha de **lançamentos devedores nas contas passivas** que geravam **lançamentos credores em conta de resultado**. **Este cômputo dos valores devedores como se credores fossem distorceu (elevando indevidamente) o valor da glosa procedida.**

De maneira a demonstrar a diferença, a Requerente procedeu à juntada dos arquivos elaborados pela EY, na qual foi inserido o sinal negativo (-) **nos lançamentos devedores**, possibilitando extrair os lançamentos devedores no cálculo do montante glosado e demonstrar o equívoco ocorrido na autuação fiscal.

Posteriormente, a Autoridade Diligenciadora requisitou, por meio do TIF nº 2, a apresentação do *"Razão com as respectivas contrapartidas, informando as datas de lançamento, histórico e valor, que comprovem que os lançamentos realizados foram*

realmente de estorno, e os documentos hábeis e idôneos que deram lastro a estes lançamentos - de acordo com o item 5.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 0001-, no montante de R\$ 16.761.509,22", documentos devidamente providenciados pela Requerente.

Na sua conclusão, a Autoridade Diligenciadora afirmou que "*analisando os Anexos VII, VIII ANALÍTICO E VIII SINTÉTICO do Laudo Técnico nº TR-1560/2013 e os Razões das contas 2185400001 e 2185400004 (resposta ao TIF0001), o ANEXO1 do CD1 e os ANEXOS 02, 29, 30 e 31 do CD2 da resposta ao TIF0002, verificou-se realmente houve a inclusão de lançamentos devedores, o que foi um equívoco. Sendo assim, as tabelas a seguir informam os lançamentos que foram incluídos de forma errônea e os lançamentos que além de terem sido incluídos foram lançamentos de estorno, devendo sua contrapartida também ser retirada da base de cálculo da infração.*"

Ocorre que, nada obstante o claro reconhecimento, por parte da Autoridade Diligenciadora, de que houve equívoco na inclusão de lançamentos devedores, a mesma adotou um procedimento equivocado para reverter o valor que foi indevidamente autuado.

Isto porque a Autoridade Diligenciadora, ao constatar a existência dos lançamentos a débito no passivo (também denominados "lançamentos de estorno") simplesmente deixou de somá-los ao valor da glosa. Tal procedimento não corrigiu, na totalidade, a falha constante do auto de infração.

Isso porque o efeito da inversão de sinal de um elemento em uma operação matemática é a soma do valor em questão em dobro. Vejamos um exemplo isso ocorre, com dois lançamentos iguais de 1.000.000 (um a crédito e um a débito, anulando-se, portanto).

Quadro 1

1	2	4
Valor Considerando Débito	Valor Desconsiderando Débito	Diferença (1) - (2)
1.000.000,00	1.000.000,00	-
-1.000.000,00	1.000.000,00	-2.000.000,00
<b>Total -</b>	<b>2.000.000,00</b>	<b>-2.000.000,00</b>

É possível constatar que a diferença é equivalente ao dobro do lançamento computado com sinal invertido.

Assim, a Autoridade Diligenciadora, ao invés de desconsiderar os lançamentos a débito, deveria tê-los revertido totalmente.

A Requerente demonstra, por meio dos Quadros 2, 3 e 4 abaixo, as diferenças verificadas entre o procedimento equivocado do auto de infração, a correção insuficiente por parte da Autoridade Diligenciadora e o procedimento correto, que deveria ter sido adotado:

Quadro 2				
Conta 2185400001				
	1	2	3	4
<b>Número do lançamento SAP</b>	<b>Valor do Lançamento conforme AI</b>	<b>Valor do Lançamento conforme Diligência</b>	<b>Valor que deveria ser Recomposto</b>	<b>Diferença (1 - 3)</b>
100012603	130.263,73	130.263,73	130.263,73	

100012604	130.263,73	130.263,73	130.263,73
100012616	137.115,59	137.115,59	137.115,59
100012765	213.493,43	213.493,46	213.493,43
100012766	594.406,79	594.403,79	594.406,79
100012772	1.018.402,05	1.018.402,05	1.018.402,05
100012773	1.020.992,56	1.020.992,56	1.020.992,56
100012774	1.615.444,39	1.615.444,39	1.615.444,39
100012613	149.979,02	149.979,02	149.979,02
100012814	132.539,51	132.539,51	132.539,51
100012819	320.066,27	320.066,27	320.066,27
100012823	844.421,16	844.421,16	844.421,16
100012824	1.568.210,74	1.568.210,74	1.568.210,74
100012825	543370,34	543370,34	543.370,34
100012826	549.765,23	549.765,23	549.765,23
100012827	369.354,94	369.654,94	369.354,94
100012323	114.956,03	114.953,03	114.956,03
100012354	111.036,74	111.036,74	111.036,74
100012909	1.026.767,31	1.026.767,31	1.026.767,31
100012911	123.532,49	123.532,49	123.532,49
100012912	637.319,14	637.619,14	637.319,14
100012913	110.570,15	110.570,15	110.570,15
100012916	415.305,96	415.305,96	415.305,96
100012921	204.191,70	204.191,70	204.191,70
100012924	136.347,21	136.347,21	136.347,21
100013016	100.794,97	100.794,97	100.794,97
100060615	116.367,60	116.367,30	116.367,60
100065351	594.923,59	594.923,59	594.923,59
100066664	100.794,97	100.794,97	100.794,97
100066673	137.115,59	137.115,59	137.115,59
100066694	130.263,73	130563,73	130.263,73
100066695	130.263,73	130563,73	130.263,73
100066323	637.319,14	637.319,14	637.319,14
100066829	110.570,15	110.570,15	110.570,15
100066833	123.532,49	123.532,49	123.532,49
100066336	111.036,74	111.036,74	111.036,74
100066637	1.026.767,31	1.026.767,31	1.026.767,31
100066888	136.347,21	136.347,21	136.347,21
100066890	415.305,96	415.305,96	415.305,96
100066897	204.191,70	204.191,70	204.191,70
100072617	122.109,97	122.109,07	122.109,97
100072634	108.990,00	108.990,00	108.990,00
100072637	156.728,30	156.728,30	156.728,30
100072643	253902,27	253.902,27	253.902,27
100072644	523.332,94	526.332,94	523.332,94
100072753	131.766,93	131.766,93	131.766,93
100072872	463.935,53	465.935,53	463.935,53
100072392	153.500,25	155.500,25	153.500,25
100072904	633.593,69	633593,69	633.593,69
100072909	939.619,74	939.619,74	939.619,74
100105161	477.590,00	477.590,00	477.590,00

100106750	116.367,50	116.367,50	116.367,50
100121818	222.619,25	222.619,25	222.619,25
100130342	291.614,67	291.614,67	291.614,67
100134655	175.072,50	175.072,50	175.072,50

Quadro 2				
Conta 2185400001				
	1	2	3	4
Número do lançamento SAP	Valor do Lançamento conforme AI	Valor do Lançamento conforme Diligência	Valor que deveria ser Reconstituído	Diferença (1 - 3)
100135179	131.909,15	131.909,15	131.909,15	
100141230	299.337,48	299.337,48	299.337,48	
100141496	240.763,32	240.763,32	240.763,32	
100141505	248.677,61	248.677,61	248.677,61	
100145779	124.830,47	124.830,47	124.830,47	
100145801	234.792,68	234.792,68	234.792,68	
100178913	144.953,49	144.953,49	144.953,49	
100178914	144.953,49	144.953,49	144.953,49	
100179454	169.740,08	169.740,08	169.740,08	
100179456	169.740,08	169.740,08	169.151,46	588,62
100179506	137.233,59	137.233,59	137.233,59	
100179508	137.233,59	137.233,59	137.233,59	
100179539	137.159,07	137.159,07	137.159,07	
100179608	105.291,20	105.291,20	105.291,20	
100179610	105.291,20	105.291,20	105.291,20	
100179642	264.964,20	264.964,20	264.964,20	
100180009	645.383,54	645.383,54	645.383,54	
100183399	116.367,80	116.367,80	116.367,80	
100183408	137.811,60	137.811,60	137.811,60	
100195027	264.964,20	264.964,20	264.964,20	
100195298	264.964,20	264.964,20	264.964,20	
100195419	264.964,20		-264.964,20	529.928,40
100197367	645.383,54		-645.383,54	1.290.767,08
100198782	262.544,63	262.544,63	262.544,63	
100199279	126.174,13	126.174,13	126.174,13	
100207530	161.553,96	161.553,96	161.553,96	
100207711	368.150,73	368.150,73	368.150,73	
100208847	125.000,00	125.000,00	125.000,00	
100219031	221.967,00	221.967,00	221.967,00	
100219032	124.755,82	124.755,82	124.755,82	
100219997	157.695,03	157.695,03	157.695,03	
100222081	111.320,94	111.320,94	111.320,94	
100229833	429.397,73	429.397,73	429.397,73	
100230958	106.076,26	106.076,26	106.076,26	
100232209	158.494,36	158.494,36	158.494,36	
100232288	155.859,34	155.859,34	155.859,34	
100238480	263.730,11	263.730,11	263.730,11	

100239838	109.806,70	109.806,70	109.806,70	
100239844	181.113,41-		-181.113,41	362.226,82
100239845	181.113,41-		181.113,41	
100240883	108.212,22	108.212,22	108.212,22	
100240885	143.148,66	143.148,66	143.148,66	
100240898	109.649,00	109.649,00	109.649,00	
100246775	215.338,19	215.338,19	215.338,19	
100247109	274.925,74	274.925,74	274.925,74	
100247159	130.841,55	130.841,55	130.841,55	
100248049	123.164,75	123.164,75	123.164,75	
100248946	237.744,47	237.744,47	237.744,47	
100248949	162.449,70	162.449,70	162.449,70	
100248966	265.705,10-		-265.705,10	531.410,20
100248967	265.705,10-		-265.705,10	531.410,20
100249000	265.705,10-		265.705,10	
100249003	265.705,10-		265.705,10	
100249053	265.705,10	265.705,10	265.705,10	
<b>Total da Glosa</b>	<b>33.103.123,86</b>	<b>30.767.728,90</b>	<b>29.856.792,54</b>	<b>3.246.331,32</b>

**NOTAS:**

1) Os lançamentos em verde são os que devem ser excluídos do montante glosado, conforme demonstrado. Os lançamentos destacados em amarelo correspondem aos lançamentos originais que foram excluídos equivocadamente da autuação pela Autoridade Autuante

<b>Quadro 3</b>				
<b>Conta 2185400004</b>				
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>Número do Lançamento conforme AI</b>	<b>Valor do Lançamento SAP</b>	<b>Valor do Lançamento conforme Diligência</b>	<b>Valor que deveria ser recomposto</b>	<b>Diferença (1-3)</b>
10006620	1.219.168,70	1.219.168,70	1.219.168,70	-
2900000002	1.286.720,93	1.286.720,93	1.286.720,93	-
2900000014	986.330,30	986.330,30	986.330,30	-
2900000026	1.232.034,99	1.232.034,99	1.232.034,99	-
2900000034	999.973,56	999.973,56	999.973,56	-
10011878	5.877.071,49-		-5.877.071,49	11.754.142,98
2900000039	880.515,20	880.515,20	880.515,20	-
2900000040	880.515,20	880.515,20	880.515,20	-
100140763	880.515,20-		-880.515,20	1.761.030,40
2900000045	1.513.213,47	1.513.213,47	1.513.213,47	-
2900000048	1.048.168,89	1.048.168,89	1.048.168,89	-
2900000054	1.108.082,03	1.108.082,03	1.108.082,03	-
2900000060	921.472,59	921.472,59	921.472,59	-
2900000062	1.197.663,16	1.197.663,16	1.197.663,16	-
2900000067	1.128.915,14	1.128.910,62	1.128.910,62	4,52
2900000071	958.002,62	958.002,62	958.002,62	-
2900000075	1.402.374,95	1.402.374,95	1.402.374,95	-
<b>Total da Glosa</b>	<b>23.520.738,42</b>	<b>16.763.147,21</b>	<b>10.005.560,52</b>	<b>13.515.177,90</b>

**NOTAS:**

1) Os lançamentos em verde são os que devem ser excluídos do montante glosado, conforme demonstrado.

**Quadro 4 - Resumo**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 08

/09/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Impresso em 08/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conta	1 Valor da Glosa	2 Valor da Exclusão conforme Diligência	3 Valor da Glosa sem os lançamentos a débito	4 Diferença (1-3)
2185400001	33.103.123,86	2.335.394,96	29.856.792,54	3.246.331,32
2185400004	23.520.738,42	6.757.591,21	10.005.560,52	13.515.177,90
<b>Total da Glosa</b>	<b>56.623.862,28</b>	<b>9.092.986,17</b>	<b>39.862.353,06</b>	<b>16.761.509,22</b>

Verifica-se, portanto, que o valor correto dos lançamentos de estorno que devem ser excluídos do montante glosado é de **R\$ 16.761.509,22**.

**IV.2. Das inconsistências quanto ao item "b.2": o efetivo pagamento de despesas com folha de pagamentos, no valor de R\$ 2.031.304,42**

Quanto ao item "b.2", a d. autoridade fiscal diligenciadora alegou que "o contribuinte apresentou os ANEXOS X e XI do Laudo Técnico nºTR-1560/2013, e os ANEXOS 2 a 29 do CDI da resposta ao TIF0001, que continham planilhas com testes realizados pela E&Y e o resumo da folha de pagamentos, mas esses documentos não comprovaram o efetivo pagamento dessas despesas com a folha de pagamentos no valor de R\$ 2.031.304,42".

Nada obstante a alegação da i. autoridade diligenciadora de que os documentos apresentados não seriam suficientes à comprovação do efetivo pagamento das despesas com a folha de pagamentos, a ora Requerente vem respeitosamente demonstrar que tal conclusão foi, com a devida venia, equivocada.

Do próprio despacho da autoridade diligenciadora é possível se perceber que a mesma se restringiu apenas à análise dos anexos X e XI, apresentados em resposta ao TIF0001, que foram os documentos afetos às planilhas com testes realizados pela EY e o resumo da folha de pagamentos, para aduzir que esses documentos não teriam sido suficientes para comprovar o efetivo pagamento das despesas.

Ocorre que a fiscalização não poderia ter restringido a sua análise à apenas os documentos apresentados quanto do TIF0001, posto que caberia, também, a análise dos Anexos II a XXIX, que foram enviados em resposta ao TIF0002, ou seja, caberia a análise dos Razões de Despesas, com os destaques dos lançamentos que são contrapartidas dos lançamentos referentes ao pagamento de despesas de folha de pagamento registrados no Passivo, o que, em momento algum, foi mencionado como tendo sido objeto de análise quanto ao item em referência.

A apresentação das contrapartidas, informando as datas de lançamento, histórico e valor, que identificam os lançamentos contábeis das despesas com folha de pagamento, além das próprias folhas de pagamento e das planilhas com testes realizados pela EY, deixam claro que as despesas com folha de pagamento registradas no passivo foram sim despesas necessárias que não poderiam deixar de ser consideradas como dedutíveis.

Ainda que a fiscalização entendesse pela necessidade de apresentação de documentação complementar, a Requerente sempre se colocou à disposição para apresenta-las, tanto é assim que atendeu a TODAS as solicitações que lhe foram feitas por meio dos Termos de Intimação Fiscal.

Dessa forma, quanto a esse item, a Requerente entende pela necessidade de que sejam apreciados, em conjunto à documentação apresentada junto ao TIF0001, os Razões de Despesas, apresentados nos Anexos II a XXIX junto ao TIF0002, bem como

requer, caso haja necessidade, que lhe seja informado quais outras provas seriam necessárias de serem apresentadas para comprovar essa despesa.

**IV.3. Das inconsistências quanto ao item "b.3": da existência de glosa em duplicidade de despesas de depreciação no montante integral de R\$ 1.234.652,39**

Com relação ao item "b.3", esta Colenda Turma determinou que a Autoridade Diligenciadora comprovasse *"a existência de glosa em duplicidade de despesas de depreciação, no valor de R\$ 1.234.652,39;"*

Por meio do Termo de Intimação Fiscal ("TIF") nº 1, a Autoridade Diligenciadora requisitou à Requerente que procedesse a tal comprovação, nos mesmos termos consignados na Resolução nº 1302-000.271.

Em resposta, a Requerente apresentou o anexo do Relatório emitido pela EY, TR 1560/2013 que comprovam que **os lançamentos glosados possuíam contrapartida em contas de resultado que registravam despesas de depreciação.**

Posteriormente, a Autoridade Diligenciadora requisitou, por meio do TIF nº 2, que a Recorrente demonstrasse, *"através de registros contábeis a ocorrência da glosa em duplicidade realizada (...) referente às despesas de depreciação, **no valor de R\$ 1.234.652,39**".* Em resposta, a Requerente apresentou a cópia do Razão da Conta de Resultado 3123100000, com os lançamentos relativos à depreciação que foram demonstrados no teste da EY evidenciados.

Na sua conclusão, a Autoridade Diligenciadora afirmou que *"relativamente ao lançamento a crédito na conta 2185400004 em 01/01/2002, no valor de R\$ 1.219.168,70, houve realmente a duplicidade do lançamento, já que este valor foi incluído na infração "Custos ou Despesas Não Comprovadas - Glosa de Custos" com o valor de R\$ 23.520.738,42, referentes aos lançamentos realizados a crédito na conta 218540000."*

No entanto, a i. Autoridade Diligenciadora concluiu que *"como os demais valores são inferiores a R\$ 100.000,00 (valor de corte da fiscalização), não se justifica falar em duplicidade, pois esses valores foram atingidos pelo 'corte' e não foram incluídos na referida infração."*

No entanto, ao assim proceder, a i. Autoridade Diligenciadora acabou por incorrer em equívoco no que respeita aos demais valores.

Isto porque os lançamentos em valores superiores ao "corte" de R\$ 100.000,00, glosados pela Autoridade Autuante, foram selecionados na conta de passivo nº 218540000. Por outro lado, os lançamentos apresentados pela Requerente (que complementariam o montante de R\$ 1.234.652,39) em valores (individuais) inferiores ao "corte", são registros efetuados na **conta de resultado** 3123100000 (que registrava as despesas de depreciação) e que têm como contrapartida um dos lançamentos.

Esta situação ocorreu porque os lançamentos no passivo que foram glosados possuem diversas contrapartidas com valores menores em contas diversas de resultado. Inclusive, ao se verificar as fls. 154 do e-processo, é possível constatar que a própria relação apresentada no auto de infração discrimina que a grande maioria dos lançamentos selecionados pelo i. fiscal autuante possuem contrapartida em "diversas contas grupo 31". Para que não parem dúvidas acerca dos valores apresentados, a Requerente apresenta a conciliação dos lançamentos que compõem o montante de R\$ 1.234.652,39 com os lançamentos a crédito na conta de passivo 218540000, glosados pela Autoridade Autuante. Vejamos no Quadro 5 abaixo.

Quadro 5						
Nº do documento	Número de Atribuição	Data de Lançamento	Descrição	Conta Contrapartida no Resultado	Valor no Resultado	Valor do Lançamento no Passivo (fls. 154-e-processo)
2900000039	1107777	30/04/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.108,98	-880.515,20
2900000026	1117777	28/02/2002	Repasse	3123100000 - Depreciação em Geral	948,5	-1.232.034,99
100066620	20020101	01/01/2002		3123100000 - Depreciação em Geral	1.219.168,70	-1.219.168,70
2900000002	1105090	30/01/2002	DIRETORIA EXECUTIVA	3123100000 - Depreciação em Geral	156,16	-1.286.720,93
2900000002	1105657	30/01/2002	ALMOXARIFADO E RECEX - S	3123100000 - Depreciação em Geral	488	-1.286.720,93
2900000002	1111891	30/01/2002	PISTA SDU	3123100000 - Depreciação em Geral	860,52	-1.286.720,93
2900000014	1105740	30/01/2002	DIV. SISTEMAS E METODOS	3123100000 - Depreciação em Geral	119,2	-986.330,30
2900000014	1105660	30/01/2002	LIBERAÇÃO ALFANDEGARIA	3123100000 - Depreciação em Geral	224,15	-986.330,30
2900000014	1105833	30/01/2002	ENGENHARIA DE MOTORES #	3123100000 - Depreciação em Geral	239,08	-986.330,30
2900000014	1105658	30/01/2002	CONFERENCIA	3123100000 - Depreciação em Geral	309,47	-986.330,30
2900000014	1105670	30/01/2002	DIV. PLANEJ.COMPRAS MATER	3123100000 - Depreciação em Geral	497,48	-986.330,30
2900000014	1105941	30/01/2002	DIVISAO INSPECAO # RIO	3123100000 - Depreciação em Geral	757,77	-986.330,30
2900000014	1105657	30/01/2002	ALMOXARIFADO E RECEX - S	3123100000 - Depreciação em Geral	976	-986.330,30
2900000034	1999999	30/03/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.109,00	-999.973,56
2900000040	1999999	30/04/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.108,98	-880.515,20
100140763	1107777	30/04/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.108,98	-880.515,20
2900000045	1999999	30/05/2002	Repasse distribuição SÃO/	3123100000 - Depreciação em Geral	644,16	-1.513.213,47
2900000045	1999999	30/05/2002	Repasse distribuição SÃO/	3123100000 - Depreciação em Geral	464,84	-1.513.213,47
2900000045	1999999	30/05/2002	Repasse distribuição SÃO/	3123100000 - Depreciação em Geral	1,29	-1.513.213,47
2900000048	1999999	30/06/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.110,33	-1.048.168,89
2900000054	1999999	30/07/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.110,29	-1.108.082,03
2900000060	1999999	30/08/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.881,27	-921.472,59
2900000062	1999999	30/09/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.207,34	-1.197.663,16
2900000067	1999999	30/10/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.207,32	-1.128.915,14
2900000067	1999999	30/10/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	855,13	-1.128.915,14
2900000067	1999999	30/10/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	69,44	-1.128.915,14
2900000071	1999999	30/11/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	1.207,34	-958.002,62
2900000075	Repasse Dez/02	30/12/2002	Repasse Distribuição	3123100000 - Depreciação em Geral	2.363,81	-1.402.374,95
100118786		01/03/2002		3110800001 - Consumo de Material		-5.877.071,49
<b>Total dos Lançamentos</b>					<b>1.234.652,39</b>	<b>-23.520.738,42</b>

**NOTA:**

O lançamento destacado em laranja não possui contrapartida em depreciação e somente está aqui listado por compor o montante de R\$ 23.520.738,42 glosado no AI.

Portanto, o montante de R\$ 1.234.652,39 referente à Despesa de Depreciação deve ser **excluído integralmente da autuação**, visto que **a contrapartida de todos os lançamentos no Passivo são superiores ao corte de R\$ 100.000,00**.

**IV.4. Das inconsistências quanto aos itens "b.4" e "b.5": da efetiva existência de despesas inerentes à atividade de manutenção (exclusiva da "VEM", incorporada pela TAP, ora Requerente) nos montantes respectivos de R\$ 5.793.877,20 e R\$ 14.721.280,71**

Com relação ao item "b.4", esta Colenda Turma determinou que a Autoridade Diligenciadora realizasse "a *comprovação direta*" de despesas no montante de R\$ 5.793.877,20". Quanto ao item "b.5", foi determinada a realização da "efetiva comprovação de despesas junto a grandes fornecedores, energia elétrica e Infraero, no valor de R\$ 14.721.280,71". Ao ser intimada, por meio do TIF0001 a apresentar documentos, a Requerente apresentou Notas Fiscais de fornecedores que geraram os dispêndios relacionados à "comprovação direta", objeto de questionamento por meio do item "b.4". O Anexo IX do Documento 1 apresenta os testes realizados pela EY, enquanto o Anexo XIV apresentava tais notas de comprovação.

Do mesmo modo, a Requerente também apresentou Notas Fiscais e testes relacionados à "comprovação indireta", relacionados às despesas junto a grandes fornecedores, energia elétrica e Infraero.

Ambas as despesas em referência se relacionavam aos rateios que a Requerente realizava com sua ex-controladora VARIG. A inerência dos objetos das Notas Fiscais à atividade da Requerente, que consiste na manutenção de aeronaves, resta inequívoca.

Veja-se, á título demonstrativo, a Nota Fiscal de nº 000046, relacionada ao item "b.4", afeto à comprovação indireta, que já foi devidamente colacionada aos autos juntamente ao grupo de Notas Fiscais apresentadas quando do atendimento ao TIF0001 e ora se reapresenta para fins demonstrativos (**doc. 03**).

A referida Nota Fiscal, se analisada conjuntamente ao Contrato de Rateio de despesas firmado entre a VEM e a VARIG, bem como ao próprio objeto social de ambas, permitem a percepção de que a referida despesa com 01 Motor, acrescido de "Material aplicado", Óleo e combustível, apenas fazem sentido quando a atividade de manutenção e reparação de aeronaves é exercida. E a divisão entre a parte afeta à atividade de manutenção e as outras atividades é bem explícita entre a VEM e a VARIG.

Além disso, as despesas relacionadas às Notas Fiscais estão registrados no centro de custo da VEM, tendo sido plenamente possível identificar, pelo confronto do valor rateado, anotado na nota fiscal, com o montante escriturado na contabilidade.

Do mesmo modo, veja-se a Nota Fiscal de nº 000062 (**doc. 04**), que também consubstancia valores relacionados à partes e peças que tiveram materiais aplicados, além de óleo e combustível, já devidamente juntada aos autos, mas ora corroborada, e que se relaciona ao item "b.5", afeta a grandes fornecedores e demonstra explicitamente a vinculação à atividade da Requerente.

É dizer, nada obstante as Notas Fiscais tenham sido emitidas em nome da VARIG, a despesa é inerente à atividade da VEM, posteriormente incorporada pela TAP, ora Requerente, tendo sido exaustivamente demonstrado e comprovado nos autos que no ano calendário de 2002 (período objeto do lançamento), houve uma peculiaridade por ter sido o primeiro ano de funcionamento da VEM, em que todas as

atividades e faturas eram rateadas entre a VEM e a VARIG, o que, inclusive foi consubstanciado por meio de contrato de rateio.

Nada obstante as claras demonstrações da Requerente nesse sentido, a i. Autoridade Diligenciadora entendeu que apenas seriam plausíveis de ser comprovadas as despesas relacionadas ao valor de R\$ 2.120.679,04, correspondentes ao item "b.4", no que respeita às Faturas de números G00002077180302 e G00002087470502, tendo, entretanto, deixado de considerar diversas peculiaridades atreladas à natureza do objeto das Notas Fiscais colacionadas aos autos.

Dessa forma, a ora Requerente vem respeitosamente requerer seja reconsiderada a análise da fiscalização quanto a esse tópico, tendo em vista a natureza das Notas Fiscais, que eram exclusivamente relacionadas à prestação de serviços de manutenção (atividade prestada apenas pela Requerente).

#### **IV.5. Das inconsistências quanto ao item "b.6": das despesas de depreciação no montante de R\$8.572.814,26**

Com relação ao item "b.6", esta Colenda Turma determinou que a Autoridade Diligenciadora comprovasse *"a efetiva identificação e comprovação de despesas de depreciação no montante de R\$ 8.572.814,26;"*

Por meio do Termo de Intimação Fiscal ("TIF") nº 1, a Autoridade Diligenciadora requisitou à Requerente que procedesse a tal comprovação, nos mesmos termos consignados na Resolução nº 1302-000.271.

Em resposta, a Requerente apresentou o anexo do Relatório emitido pela EY, TR 1560/2013 que contém os testes relativos à depreciação efetuados, bem como os laudos de avaliação dos ativos, produzidos pela empresa Appraisal Avaliação em Engenharia ("Appraisal").

Posteriormente, a Autoridade Diligenciadora requisitou, por meio do TIF nº 2, que a Requerente apresentasse, *"registros que permitam identificar os bens depreciados, datas e valores de aquisição, métodos de depreciação adotados, de entrada dos bens em operação, baixas, acréscimos ao custo, reavaliações, etc. Apresentar em arquivo magnético o sistema de registros de bens do Ativo Permanente, inclusive com os relatórios de despesas/custos com depreciação"*.

Em resposta, a Requerente afirmou que não possuía os arquivos magnéticos relativos aos registros dos bens no Ativo Permanente, motivo pelo qual não poderia atender esta requisição.

Na sua conclusão, a Autoridade Diligenciadora afirmou que a Requerente não teria apresentado a documentação que *"comprovasse quais foram os bens que sofreram depreciação, as datas de aquisição, o tempo que os bens deveriam ser depreciados, a forma como foram depreciados e outras informações atinentes à utilização da despesa de depreciação para dedução do IRPJ"*.

No entanto, com a devida licença, a i. Autoridade Diligenciadora acabou por incorrer em equívoco.

De fato, a Recorrente não possui os arquivos magnéticos que registram os bens no ativo, bem como o seu registro individualizado. Tal fato já era sabido, eis que a própria Autoridade Autuante constatou que os bens em questão haviam sido escriturados em contas de passivo.

Acontece que a incorreção no procedimento contábil da Requerente não invalida o seu direito a deduzir fiscalmente a depreciação destes bens de seu patrimônio.

Ora, com os documentos juntados aos autos e reapresentados à Autoridade Diligenciadora, é perfeitamente possível identificar e calcular as despesas de depreciação.

Com efeito, a discriminação e valores dos bens deobjetopreciados são objeto dos laudos de avaliação da empresa Appraisal, sendo certo que tais bens entraram em operação imediatamente após a constituição da VEM S/A. A constituição desta companhia deu-se no contexto de segregação de atividades já realizadas, ou seja, não houve um período pré-operacional. Não há que se falar em bens adquiridos e que estavam à espera de serem colocados em operação. Desta forma, não podem pairar dúvidas acerca do termo inicial da despesa de depreciação.

O cálculo global apresentado, por sua vez, **considera a menor taxa de depreciação aceita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB")**, de maneira que, **ainda que alguns bens pudessem ser depreciados em tempo mais curto, o procedimento adotado pela Requerente não causou qualquer prejuízo ao Fisco.**

A Autoridade Diligenciadora deveria efetuar suas verificações e comprovações com base nos elementos existentes, os quais são suficientes para a comprovação da regularidade das despesas de depreciação.

Neste sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se manifestou pela prescindibilidade das fichas de registros individualizados dos bens do ativo permanente. Vejamos o excerto abaixo:

[...]

Não há, portanto, razão para a glosa das despesas de depreciação, eis que o procedimento adotado, conforme acima mencionado, não causou qualquer prejuízo ao Erário.

Ao final de sua manifestação sobre as conclusões da diligência a interessada requer:

Face ao exposto, a Requerente vem respeitosamente reiterar as razões suscitadas em seu recurso voluntário e em suas manifestações nas diligências anteriores, bem como requerer sejam revistas e reconsideradas algumas das conclusões adotadas pela i. Autoridade Diligenciadora no Relatório Fiscal de Encerramento de Diligência Fiscal e, ainda, ao final, reiterar o seu pedido para que seja dado integral provimento ao seu recurso voluntário, de modo a cancelar totalmente o lançamento, seja em razão da sua total nulidade material, seja em razão da sua notória improcedência.

Após a manifestação da recorrente os autos retornam a este colegiado para a continuidade do julgamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator

Analisando os presentes autos, que retornaram a este CARF para julgamento, após a realização das diligências determinada, verifico que os mesmos ainda não se encontram em condições de julgamento, uma vez que as diligências não foram concluídas a contento pela unidade preparadora.

Com efeito, esta turma julgadora, por meio da Resolução nº 1302-000.271, de 05/11/2013, determinou a realização de diligências com intimação ao sujeito passivo para a apresentação dos documentos especificados e que, a autoridade fiscal, de posse dos elementos elaborasse relatório conclusivo quanto a autenticidade dos documentos e se seriam hábeis e idôneos para:

b.1) comprovar a existência de lançamentos de estornos que teriam sido equivocadamente considerados incluídos como despesas (que foram glosadas) pela fiscalização, no montante de R\$ 16.761.509,22;

b.2) a efetiva comprovação de despesas com folha de pagamento, no montante de R\$ 2.301.304,42;

b.3) comprovar a existência de glosa em duplicidade de despesas de depreciação, no valor de R\$ 1.234.652,39;

b.4) a “comprovação direta” de despesas no montante de R\$ 5.793.877,20;

b.5) a efetiva comprovação de despesas junto a grandes fornecedores, energia elétrica e Infraero, no valor de R\$ 14.721.280,71; e

b.6) a efetiva identificação e comprovação de despesas de depreciação no montante de R\$ 8.572.814,26.

A autoridade fiscal relata que a interessada apresentou os elementos por ela solicitados, e reconheceu a existência de lançamentos de estorno indevidamente considerado no lançamento de glosa de despesas, que houve duplicidade do lançamento de glosa de despesas com depreciação (subitens b1, b2 e b3).

No entanto, com relação às comprovações indicadas nos subitens b.4 e b.5 (comprovação de despesas), a autoridade fiscal encarregada das diligências considerou prejudicado o exame dos elementos apresentados pelo contribuinte por entender que não atendiam aos parâmetros para rateio de custos e despesas definidos pela Solução de Consulta Cosit nº 8/2012, asseverando que, *verbis*:

Tendo em vista a Solução de Consulta descrita acima, verifica-se que fica prejudicada a comprovação dessas despesas, conforme demonstrado a seguir:

1) O contribuinte apresentou notas fiscais - todas emitidas tendo como destinatário a VARIG S/A, CNPJ 92.772.821/0001-64 sendo que em algumas constava o rateio por centros de custo das despesas entre as empresas do grupo por meio de um carimbo. E, além disso, os percentuais do rateio variavam entre as notas Fiscais, sendo

que em outras notas nem sequer havia esse carimbo com o rateio (o rateio se dava somente na contabilidade);

2) O contribuinte apresentou anteriormente neste PAF o "Protocolo de Entendimentos entre VARIG S/A e VEM S/A" e o "Repasse entre VARIG X VEM - Versão 2.0", que inclui novamente no decorrer da diligência para facilitar a sua localização dentro do processo. Estes documentos informam de modo geral como é feito o funcionamento entre as empresas e o repasse das obrigações entre elas, mas não detalha os percentuais que serão rateados para cada empresa do grupo, o que deve ter sido acordado através de contratos com os fornecedores (até pela mudança dos percentuais de rateio entre as notas fiscais) e que a fiscalizada não entregou,

3) Nos basearmos apenas em testes contábeis realizados pela E&Y, nos lançamentos da contabilidade e nos "carimbos" em notas fiscais que são insuficientes para comprovar os valores rateados. Não houve a comprovação de forma efetiva do pagamento à VARIG desses valores dos rateios, exceto com relação aos valores informados no item "b.4", descritos posteriormente neste Relatório;

Com a devida vênia, penso que, sem prejuízo da orientação contida na solução de consulta referida, é necessário que a autoridade diligenciante avalie a autenticidade dos documentos apresentados e se são hábeis e idôneos para amparar o lançamento das despesas contabilizadas, mesmo que para tanto tenha que intimar a interessada a apresentar novos detalhamentos das despesas e informar individualizadamente os critérios de rateios utilizados para cada tipo de despesa ou custo; e, ainda, tendo em vista que a contabilização deveria obedecer ao regime de competência, a identificar a contrapartida dos lançamentos (Caixa, Bancos, contas do Passivo, etc).

Reitero a necessidade de que as análises de cada custo/despesa se dê de forma individualizada com vistas a permitir o juízo deste colegiado sobre a dedutibilidade de cada um deles.

Observo que, à época em que o procedimento fiscal foi realizado, a empresa Vem Varig, que fazia originalmente parte do grupo Varig, havia sido transferida para o controle da empresa TAP e que, conforme comprovado nos autos, a antiga controladora (Varig) encontrava-se em processo de recuperação judicial, o que teria dificultado sobremaneira a obtenção dos elementos comprobatórios pelos atuais controladores.

Não obstante, ao longo da discussão administrativa do lançamento, a interessada buscou, inclusive com ordem judicial para exibição de documentos pelos antigos controladores, apresentar os elementos visando a demonstrar a dedutibilidade dos custos e despesas lançadas relativas ao ano de 2002, quando em função de sua recente criação, mediante desmembramento da empresa Varig, muitos desses custos e despesas permaneceram compartilhados, sendo pagos pela controladora (Varig) e, posteriormente, rateado com a interessada, mediante ressarcimento.

Entendo que o trabalho da empresa de auditoria/consultoria apresentado, conquanto não tenha caráter probatório, demonstra o esforço da recorrente em se desincumbir do ônus de comprovar as despesas e custos glosados pela fiscalização.

Nesse sentido é que tal documento foi recebido por este colegiado, como mais um elemento para esclarecer e elucidar as questões suscitadas, e por isto foi determinada a

realização de verificações pela fiscalização visando a atestar ou refutar as suas conclusões com base nos elementos disponibilizados pela interessada.

É certo que o ônus da prova da dedutibilidade de suas despesas e custos é do contribuinte, mas uma vez este tendo apresentado elementos e esclarecimentos acerca dos fatos questionados pelo Fisco, é dever deste analisá-los individualizadamente e, se for o caso, refutá-los, não podendo se eximir desse mister.

Assim, entendo que os autos devem retornar à unidade preparadora para que a autoridade fiscal se manifeste expressamente sobre os elementos e esclarecimentos apresentados pela recorrente (inclusive sobre os testes realizados conforme Laudo Técnico nº Técnico nº TR-1560/2013, emitido pela empresa Ernst & Young Terço - E&Y), com relação aos custos e despesas glosados especificados nos itens b.4 e b.5 da resolução anterior, inclusive com a solicitação de novos detalhamentos e dos critérios de rateio por parte da interessada.

Além disso, é imprescindível que a autoridade fiscal se pronuncie sobre alguns pontos da manifestação da recorrente em face do relatório das diligências:

a) No subitem **IV.I**, a recorrente alega que os valores estornados que foram indevidamente considerados nas glosas devem ser excluídos em dobro do lançamento, pois teriam sido computados a partir da conta do passivo, que possui sinal invertido, perfazendo assim o total de R\$ 16.761.509,22 ; e

b) No subitem **IV.2**, sobre a comprovação do efetivo pagamento de despesas com folha de pagamentos, no valor de R\$ 2.031.304,42, a recorrente alega que apresentou outros elementos não considerados pela autoridade diligenciante que comprovariam a efetividade da despesa, inclusive o seu registro em contrapartida a contas do passivo.

Observo, ainda, que a interessada não apresentou cópia (legível) do Balanço (ou balancete) Analítico e das Demonstrações de Resultado dos exercícios 2001 e 2002, com discriminação dos saldos contábeis em 31/12/2001 e 31/12/2002, mas tão somente um Parecer de Auditoria Independente (e-fls. 26112/26129), nos quais constam apenas os Balanços e Demonstrações de Resultado, dos períodos referidos, em formato sintético.

No mesmo sentido, verifico que o razão analítico da conta 2185400004 apresentado pela interessada às e-fls. 26142/28607 não atende ao que foi solicitado na Resolução nº 1302-000.271, pois não contém o saldo inicial, nem a evolução dos saldos mês a mês e o saldo final da conta.

Por fim, aproveitando o ensejo da necessidade de diligências complementares, julgo oportuno solicitar que a recorrente apresente cópia dos lançamentos contábeis (nos livros Diário e Razão) relativo à operação de aumento de capital, no valor de R\$ 81.812.547,95, realizado mediante o aproveitamento de créditos da empresa controladora (Varig) junto à interessada, conforme Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada em 24 de novembro de 2003 (e-fls. 3290). Como complemento deve ser solicitada, também, cópia do Balanço Patrimonial (analítico) do ano de 2003.

Tais documentos visam complementar a documentação com vistas à análise do lançamento de omissão de receitas apuradas com base em passivo fictício.

Ante ao exposto, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, devendo os presentes autos retornar à unidade preparadora para que:

a) seja designada autoridade fiscal competente para que intime a recorrente a:

a.1) apresentar cópia (legível) do **Balço** (ou balancete) **Analítico** e das **Demonstrações de Resultado** dos exercícios 2001, 2002 e 2003, com discriminação dos saldos contábeis em 31/12/2001, 31/12/2002 e 31/12/2003;

a.2) apresentar cópia integral (legível) do Livro Razão analítico da conta 2185400004, contendo saldo inicial e final de cada mês do ano-calendário 2002.

a.3) apresentar cópia dos lançamentos contábeis (nos livros Diário e Razão) relativo à operação de aumento de capital, no valor de R\$ 81.812.547,95, realizado mediante o aproveitamento de créditos da empresa controladora (Varig) junto à interessada, conforme Ata da Reunião do Conselho de Administração realizada em 24 de novembro de 2003 (*e-fls.* 3290).

a.4) apresentar planilha detalhando os custos e despesas, critérios de rateios adotados e contrapartidas de lançamentos relativos aos custos e despesas especificados nos itens **b.4 e b.5** da resolução anterior (Resolução nº 1302-000.271), bem como comprovar que a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços (Varig) apropriou como despesa tão somente a parcela que lhe cabia, segundo o critério de rateio adotado.

b) A autoridade fiscal competente, designada para a realização da diligência, analise os elementos comprobatórios juntados aos autos como anexos do Laudo Técnico nº Técnico nº TR-1560/2013, emitido pela empresa Ernst & Young Terço - E&Y em conjunto com os demais elementos apresentados (planilhas, notas fiscais, etc) e elabore relatório conclusivo:

b.1) quanto a alegação, contida no subitem **IV.I** da manifestação da interessada (*e-fls.* 32240/32269), de que os valores estornados que foram indevidamente considerados nas glosas devem ser excluídos em dobro do lançamento, pois teriam sido computados a partir da conta do passivo, perfazendo o montante de R\$ 16.761.509,22 e não de R\$ 9.092.981.65 indicado no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (*e-fls.* 32230/32235).

b.2) sob a alegação contida no subitem **IV.2** da manifestação da interessada (*e-fls.* 32240/32269) quanto a efetividade das despesas com folha de pagamento, no montante de R\$ 2.301.304,42, informando inclusive como esta foi contabilizada;

b.3) quanto aos documentos e esclarecimentos apresentados pela interessada com vistas à “comprovação direta” de despesas no montante de R\$ 5.793.877,20, levando em consideração as alegações contidas no subitem **IV.4** da manifestação da interessada (*e-fls.* 32240/32269) e os novos elementos solicitados conforme subitem **a.4** acima; e

b.4) quanto aos documentos e esclarecimentos apresentados pela interessada com vistas à efetiva comprovação de despesas junto a grandes fornecedores, energia elétrica e Infraero, no valor de R\$ 14.721.280,71, levando em consideração as alegações contidas no subitem **IV.4** da manifestação da interessada (*e-fls.* 32240/32269), e os novos elementos solicitados conforme subitem **a.4** acima.

Processo nº 18471.001088/2007-81  
Resolução nº **1302-000.439**

**S1-C3T2**  
Fl. 32.372

---

**Observação:** Em caso de dúvidas quanto autenticidade dos documentos, aos critérios adotados e/ou às informações constantes no Laudo Técnico TR-1560/2013 – E&Y e planilhas apresentadas, a autoridade fiscal deverá requerer documentos e explicações adicionais à recorrente.

c) Seja a interessada cientificada do relatório conclusivo das diligências, com abertura de prazo de trinta dias para sua manifestação, nos termos do § único do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Cumpridas as providências, os autos devem retornar a este colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator