



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

**Processo nº** 18471.001088/2007-81  
**Recurso nº** 510891  
**Resolução nº** **1302-000.160 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 10 de abril de 2012  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** VEM VARIG ENG E MANUTENÇÃO SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que sejam tomadas providências conforme relatório e voto que desta formam parte integrante.

“documento assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues de Mello - Presidente

“documento assinado digitalmente”

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira – Relatora

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello(presidente), Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Waldir Veiga Rocha, Diniz Silva, Eduardo de Andrade, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Como bem relata a Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

*“Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 284/308, lavrados no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro — DFI/RJ, em 04/09/2007, por meio dos quais estão sendo exigidos da interessada acima identificada, o 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; quanto à 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.*

*Como parte integrante do auto de infração veio o Termo de Verificação de Infração, fls. 275/283, que se resume a seguir:*

- a ação fiscal principiou-se através do Termo de Início de Fiscalização, datado em 13/07/2006, e Mandado de Procedimento Fiscal n° 07.1.90.00-2006-00843-1, fls.59/60;*
- à fl. 155 a empresa esclareceu que no ano-calendário 2002 pertencia a um grupo de sociedades que combinava recursos e/ou esforços para a realização de atividades ou empreendimentos comuns, sendo à época controlada pela VARIG S.A (Viação Aérea Rio- Grandense), que detinha 100% de seu capital social;*

### **01- PASSIVO FICTÍCIO - NO VALOR TOTAL DE R\$ 81.812.577,95.**

*- 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\$ 10.658.605,98 (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.º 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 cópia 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\$ 81.812.577,95 (saldo total da conta n.º 2185400002 - VALORES EM TRANSIÇÃO - VARIG S/A), conforme determina o art.281, do RIR/99.

## **02 - GLOSA DE CUSTOS NO VALOR TOTAL DE R\$ 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 Crédito da conta n.º 2185200001 - Pagamento Efetuado pela Varig, no valor total de R\$ 33.103.123,86, 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 líquido, 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 n.º 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, por 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);

**04 - 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 à depreciação, pela total falta de comprovação, no valor de R\$ 8.572.814,26 (vide intimação fl. 108, item 7, intimação fls. 140/142 — itens c, 08 e 11 e resposta do contribuinte, fls. 153/157)

**05 - 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.

**06 — 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

**07 – IMPUGNAÇÃO**

Prossegue a DRJ relatando a Impugnação.

“Irresignada com a autuação a empresa apresentou, em 04/10/2007, a impugnação de fls. 364/386 instruída com os documentos de fls. 387/3050, cujos argumentos se resumem a seguir:

**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 todos os lançamentos objeto da atuação -, o agente fiscal, baseado em insistentes



*solicitações para a apresentação de documentos que, sabidamente, não se encontravam em poder da VEM, fundamentou sua autuação justamente na falta de apresentação destes documentos;*

*- a partir do momento em 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 incorrência 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 INOCORRENCIA DE OMISSAO 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 310000000 - "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" n° 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 "fatura de venda" resulta do fato de que a conta 21852000001 apresentou no exercício de 2002 uma movimentação total de R\$ 108.415.009,11, e que a



*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 n.ºs 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;*
- *também o lançamento relativo ao documento n.º 100118786, no valor de R\$ 5.877.071,49, foi registrado por equívoco na referida conta e, posteriormente,*

*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 DEPRECIAÇÃO 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 DIP7 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, alceados 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 para a depreciação desses bens até o ano-calendário de 2.001;*

- 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 alceados 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, § P. 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 DRJ entendeu que o lançamento é parcialmente procedente. Não é nulo, pois atendeu às condições da legislação aplicável e não preteriu direito de defesa. Indeferiu pedido de diligência para apreciação de documentos.

Convenceu-se de que os documentos apresentados pela interessada não eram suficientes para comprovar as obrigações havidas junto à Varig merecendo ser mantido o lançamento de omissão de receitas pelo passivo fictício. Embora a empresa tenha apresentado sua escrita contábil informando as despesas contabilizadas não comprovou que são necessárias por documentação hábil e idônea, logo devem ser glosadas as despesas, inclusive com relação ao rateio de custos, cujo critério e razoabilidade não foram comprovados. Assim entendeu a DRJ.

Foi mantido o lançamento de PIS, COFINS e CSLL sobre a omissão de receitas e de CSLL sobre as despesas indedutíveis por reflexo do IRPJ e o percentual de multa isolada foi reduzido para 50%.

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.

A VEM VARIG encaminhou, em anexo à impugnação, Fatura de Vendas nº 7700649801202, 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 artigo 146 do Código Tributário Nacional, fundamentou o lançamento no artigo



Processo nº 18471.001088/2007-81  
Resolução n.º **1302-000.160**

**S1-C3T2**  
Fl. 3.233

---

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 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.

## **Voto**

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**

- 1.1. 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.
- 1.2. 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 em 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.

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.

É como voto.

“documento assinado digitalmente”

Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira - Relatora